



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE COTOPAXI

**UNIDAD ACADÉMICA DE CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS Y HUMANÍSTICA**

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TESIS DE GRADO

TEMA

**AUDITORÍA DE GESTIÓN A LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS,
FINANCIEROS Y OPERATIVOS EN LA EMPRESA DE PRODUCTOS
LÁCTEOS DE BAYAMO, GRANMA, CUBA.**

**Tesis presentada para la obtención del Título de Ingeniería en Contabilidad y
Auditoría C.P.A**

Autora:

Clara Esthela Chango Cando

Directora:

Msc. Lucila Ramírez Pompa

Latacunga - Ecuador

Junio - 2013



**MINISTERIO DE EDUCACIÓN SUPERIOR
UNIVERSIDAD DE GRANMA**

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE COTOPAXI

Unidad Académica de Ciencias Administrativas y Humanística

TRABAJO DE DIPLOMA

**EN OPCIÓN AL TÍTULO DE INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA**

**TÍTULO: AUDITORÍA DE GESTIÓN A LOS PROCESOS
ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y OPERATIVOS EN LA EMPRESA DE
PRODUCTOS LÁCTEOS DE BAYAMO, GRANMA, CUBA.**

AUTORA: CLARA ESTHELA CHANGO CANDO

TUTORA: MSC. LUCILA RAMÍREZ POMPA

GRANMA

CUBA –ENERO - 2013

DECLARACIÓN DE TUTORÍA

Yo, **Clara Esthela Chango Cando** declaro que soy la única de este trabajo y autorizo a la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales en la Carrera de Contabilidad y Auditoría, de la Universidad de Granma para que hagan el uso que estimen pertinente con este trabajo.

Para que así conste firmamos la presente a los 12 días del mes de enero del 2013.

Clara Esthela Chango Cando

AUTORA

Msc. Lucila Ramírez Pompa

TUTORA

AGRADECIMIENTO

A Dios y a Niñito de Isinche, por haber sido mi guía, por iluminar mi camino recorrido hasta hoy y haberme dado fuerzas y pensamiento en los momentos difíciles.

Sin duda los mayores agradecimientos serán siempre a mis padres, a ellos les debo todo lo que soy, gracias a su esfuerzo y dedicación he finalizado esta carrera superando todos los obstáculos. A mi mamá Graciela, mi papá Segundo, mi abuelita Mercedes, a mis hermanos Adrian y Leodan porque a pesar de la distancia me dieron, ánimo, apoyó y alegría que me dan fortaleza necesaria para seguir adelante.

De igual manera mi tutora MSc. Lucila Ramírez Pompa por su empeño en la realización de esta tesis.

En general quisiera agradecer a todos y cada uno de las personas que han vivido conmigo la realización de esta tesis, con sus altos y bajos morales y que no necesito nombrar por que tanto él como yo sabemos que desde lo más profundo de mi corazón le agradezco el haberme brindado todo el apoyo, colaboración, cariño sobre todo la amistad.

Clara Esthela Chango Cando

DEDICATORIA

Mi tesis la dedico con mucho cariño a mis seres queridos.

A dios y a Niñito de Isinche que me diste la oportunidad de vivir y de regalarme una familia.

A mis querido padres que me dieron la vida y han estado con migo en todo momento en las buenas y en las malas gracias papáy mamá a ustedes he terminado una carrera, aunque he pasado momentos difíciles siempre han estado apoyándome y brindando todo su amor, por todo hoy les estoy devolviendo lo que ustedes me dieron desde un inicio de mis estudios.

A mi abuelita Mercedes, por su apoyo en todos estos años, por su infinito amor, comprensión y por ayudarme a que este momento llegara.

A toda mi familia por darme siempre su apoyo incondicional.

Últimamente a todas las personas de una u otra manera me dieron palabras de aliento a culminar mi carrera.

Clara Esthela Chango Cando

RESUMEN

La Auditoría de Gestión constituye una herramienta para la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia en la gestión administrativa, cuestión a considerar en los marcos de la nueva política económica y social de Cuba y el enfoque hacia el perfeccionamiento empresarial.

Este trabajo se realizó en la Empresa de Productos Lácteos de Bayamo, con el objetivo de evaluar la gestión de los procesos administrativos, financieros y operativos de dicha entidad, a través de una auditoría de gestión.

El conocimiento sobre la entidad unida a la caracterización realizada de esta, y seleccionando los métodos y técnicas auxiliares, análisis de la información trabajos de mesa, posibilitó plantear los argumentos metodológicos de este trabajo, así como proponer un programa de auditoría para la comprobación y evaluación de la gestión administrativa y su efecto en los resultados económicos y financieros de la entidad.

Posteriormente se lleva a cabo la auditoría de gestión donde se detectaron deficiencias relacionadas fundamentalmente con el control interno, así como afectaciones de los indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

ABSTRACT

Performance audit is a tool for assessing the economy, efficiency and effectiveness in the administration, issue to consider in the framework of the new economic and social policy of Cuba and approach to business improvement.

This work was performed in the Dairy Company Bayamo, in order to assess the management of administrative, financial and operational aspects of such entity, through an audit.

Knowledge about the entity attached to the characterization made this, and selecting methods and ancillary techniques, data analysis work table, raise possible methodological arguments of this paper, and propose an audit program for testing and evaluation administrative management and its effect on the economic and financial results of the entity.

Subsequently conducted performance audit where deficiencies were detected mainly related to internal control and affectations of the indicators of economy, efficiency and effectiveness

INTRODUCCIÓN.....	1
 CAPÍTULO I	
FUNDAMENTOS TEÓRICOS-METODOLÓGICOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN EN EL PROCESO DE AUDITORÍA DE LA EMPRESA.	5
1.1 El proceso de auditoría en la gestión empresarial.....	5
1.2 La auditoría de gestión como herramienta integral del proceso de auditoría.	11
1.3 La auditoría de gestión en el sistema empresarial cubano.....	19
 CAPÍTULO II	
PROGRAMA DE AUDITORÍA DE GESTIÓN PARA LA EVALUACIÓN DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y OPERATIVOS EN LAS EMPRESA.	25
2.1 Procedimiento metodológico para la realización del programa flexible de auditoría de gestión.....	25
2.2 Programa flexible de auditoría.....	30
 CAPÍTULO III	
RESULTADOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN A LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y OPERATIVOS DE LA EMPRESA DE PRODUCTOS LÁCTEOS BAYAMO.	39
3.1 Auditoría de gestión en la Empresa de Productos Lácteos de Bayamo Fases para su desarrollo.....	39
CONCLUSIONES.....	65
RECOMENDACIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA.....	67
 ANEXOS	

INTRODUCCIÓN

La propuesta de perfeccionamiento del modelo de gestión en Cuba, acorde al avance de las relaciones económicas con el exterior y los resultados que pretende alcanzar el país para su desarrollo, exige de los sectores una mayor concentración en aspectos relacionados con la eficiencia económica y la sustitución de importaciones. Esto da lugar a buscar métodos más eficaces en la organización y especialización del trabajo, la contabilidad, el control económico y de forma general contribuir al perfeccionamiento empresarial.

Un elemento esencial en este escenario, lo constituye un acertado control de gestión que tiene su mejor expresión en la auditoría de gestión como asesora de la alta dirección para asegurar la conducción oportuna hacia las metas propuestas en un entorno cambiante, permitiendo verificar el cumplimiento de dichas metas así como la exactitud de las operaciones contables y financieras, en función de lograr materializar la misión de las empresas.

De manera particular, permite poner en orden los recursos, lograr un mejor desempeño y productividad a través de la medición y cuantificación de los logros alcanzados, tomando en cuenta las fortalezas y debilidades que esta presenta.

Por otro lado esta auditoría muestra una especie de fragmentación del trabajo gerencial, donde se relacionan una serie de roles interpersonales informativos y decisivos para la administración y sus funciones de planificar organizar y controlar las actividades pertenecientes a la organización, siempre analizando los indicadores de economía eficiencia y eficacia y verificando sí las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

En Cuba esta actividad está regida por la Contraloría General de la República, que desde su creación en agosto del 2009, ha hecho hincapié en la importancia del control y la necesidad de transformar la base normativa legal para enfrentar los delitos económicos y la corrupción administrativa, que son en la actualidad flagelos de la sociedad.

INTRODUCCIÓN

Dado los estudios, de los recientes fracasos de la gestión empresarial los que sugieren tres causas subyacentes determinadas por: una cultura empresarial que ofrece incentivos contraproducentes; la falta de gestión del conocimiento; y unos controles ineficaces. La primera y última de estas causas se han debatido con gran detalle en el sistema empresarial y por los medios especializados y se explora la importancia de la segunda, la gestión del conocimiento, como método más estructurado para alcanzar la misión, los objetivos y metas propuestas, basados en transferir conocimiento a quienes han de tomar las decisiones antes de que lo necesiten, permitir el acceso a información confiable y necesaria, generar y comprobar los controles acorde a las cambiantes necesidades de una mejor gestión operacional de las empresas en el desempeño de sus funciones

De ahí que acorde a las transformaciones actuales que en política y estrategia económica lleva adelante el país y dadas las indicaciones que se expresan en la estrategia económica trazada por nuestro estado, en lo referente a un mayor rendimiento y desempeño en la gestión en el uso de los recursos para garantizar un desarrollo sustentable, y una plena y creciente eficiencia de nuestras empresas, es necesario implementar en la práctica métodos que pongan de manifiesto la importancia que para el desarrollo económico, representa desde el punto de vista administrativo trabajar con una elevada eficiencia, que muestre a la vista de las propias gerencias empresariales, proveedores, inversionistas, banca, trabajadores, la sociedad y el Gobierno, los resultados obtenidos en la gestión de la administración,

Teniendo en cuenta los elementos anteriores y en un análisis exploratorio, la empresa Productos Lácteos Bayamo, en los últimos años han manifestado algunos hallazgos referidos a: Incumplimiento de los planes por surtidos de productos, bajo rendimiento en los indicadores económicos y financieros, así como problemas con la capacidad instalada, la calidad e insuficiencias en el sistema de control interno..

INTRODUCCIÓN

Problema Investigativo:

Insuficiente información del comportamiento de la gestión de los procesos administrativos, financieros y operativos en la empresa Productos Lácteos Bayamo

Objeto de Investigación.

El proceso de auditoría en la gestión empresarial

Campo de Investigación.

La auditoría de gestión

Objetivo general:

Evaluar la gestión de los procesos administrativos, financieros y operativos de la empresa Productos Lácteos Bayamo, a través de una auditoría de gestión.

Objetivos específicos:

- Fundamentar las principales concepciones teórica- metodológicas de la auditoría de gestión en el proceso de auditoría.
- Diseñar un programa flexible de auditoría que permita la evaluación de los procesos administrativos, financieros y operativos de la empresa Productos Lácteos Bayamo.
- Evaluar los procesos administrativos, financieros y operativos de la empresa Productos Lácteos Bayamo. A través del programa diseñado.

Hipótesis:

Si se realiza una auditoría de gestión, a través del diseño de un programa que responda a las características de la empresa, se contará con suficiente información para la evaluación de la gestión los procesos administrativos, financieros y operativos en la misma.

Materiales y métodos.

Para la realización de la investigación se hizo uso de los métodos teóricos y empíricos.

INTRODUCCIÓN

Los métodos teóricos:

- Análisis y síntesis
- Inductivo deductivo
- Histórico lógico

Los métodos Empíricos:

- La observación
- Cuestionarios
- Entrevista a trabajadores

Métodos propios de la Ciencia:

Análisis comparativos

En correspondencia con la hipótesis formulada y el objetivo general de la tesis, la misma ha sido estructurada en tres capítulos. En el capítulo I se muestra el fundamento teórico metodológico de la auditoría de gestión en el proceso de auditoría de la empresa. En el capítulo II se hace una propuesta de programa para evaluar la gestión de los procesos administrativos financieros y operativos. En el capítulo III se muestran los resultados obtenidos a partir de la aplicación práctica del programa, teniendo en cuenta la información de la Empresa de Productos Lácteos Bayamo.

En la tesis se incluye además un conjunto de conclusiones y recomendaciones, se expone la bibliografía consultada y los anexos con los datos que fueron usados para realizar este trabajo.

FUNDAMENTOS TEÓRICOS - METODOLÓGICOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN EN EL PROCESO DE AUDITORÍA DE LA EMPRESA.

1.1 El proceso de auditoría en la gestión empresarial.

La creciente complejidad de los fenómenos económicos y la dinámica de los métodos y sistemas de administración de la empresa, su expansión y dimensión, han motivado que la auditoría este en constante evolución, ya que la alta gerencia está obligada a centrar su atención en aquellos problemas de mayor importancia.

En un inicio la auditoría se orientaba hacia las necesidades internas de la empresa de asegurar el manejo del dinero con seguridad y el registro exacto de las transacciones como servicio al dueño del capital. Sin embargo en la actualidad es enfocada a la necesidad de contar con información que permita realizar una evaluación administrativa.

Según Fernández (2003)¹: la auditoría no es más que un proceso de revisión independiente que se basa en los sistemas de información y se apoya normalmente en sistemas contables, sean estos personales o de empresas públicas o privadas. Puede ser llevado cabo por auditores internos o externos a las instituciones y a las empresas.

Warren (1992)², define esta como intervención de cuentas, el examen de todas las anotaciones de contabilidad a los fines de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los Estados de Situación que dichas anotaciones produzcan.

Según Estrada (1995)³ la declara como la parte de la contabilidad que se ocupa de la revisión, comprobación, exposición y presentación de los hechos económicos realizados por la entidad, mediante el examen de los comprobantes, libros cheques, documentos, y demás evidencias.

Según Grinaker (1998)⁴, la auditoría no es más que la comprobación científica y sistemática de los documentos e informes, libros de cuentas y otros registros

¹Fernández Belfa, A. Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos Profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina. 2003.

²Warren, Hanson, A. "Teoría y práctica de la intervención y fiscalización de contabilidad" Editorial San Marcos. Perú. 1992.

³Estrada, M, "Auditoría de las empresas" Tomo I, Pág 15.

⁴Grinaker, Robert. La Auditoría Operacional Integral (1998).

CAPÍTULO I

financieros y legales de un individuo, firma o corporación con el objetivo de demostrar la veracidad e integridad de la contabilidad, o sea demostrar la verdadera situación financiera.

Independientemente de todas las concepciones anteriores que reflejan de una u otra forma una definición acertada de la auditoría, teniendo en cuenta la vigencia se acepta como definición más completa la emitida por la American Accounting Association al plantear: "auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin es determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

Con independencia del tipo de auditoría que se vaya a realizar, siempre es imprescindible cumplir con los aspectos siguientes: Principios de auditoría, Normas de auditoría, Procedimientos, Técnicas de auditoría.

Por otro lado se practica por profesionales capacitados e independientes de conformidad con normas y procedimientos técnicos.

Comprenden el examen y cumplimiento del control interno, el registro de las operaciones contables y financieras, de los sistemas informáticos y la adecuada aplicación de las disposiciones administrativas y legales que corresponden.

Es un proceso sistemático de obtener evidencias, lo que demanda la existencia de un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que aplica el auditor para recopilar información. Aunque los procedimientos varían de acuerdo a cada caso, el auditor siempre tendrá que observar las normas generales establecidas para la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con actitud de independencia e imparcialidad, para poder evaluar el control de las operaciones y sus resultados, examinar las políticas contables y financieras

CAPÍTULO I

así como el cumplimiento de las disposiciones legales establecidas, dictaminando sobre la racionalidad de los estados financieros.

Resumiendo lo anterior, la auditoría expresada en diferentes formas, en su más amplio sentido es el examen de los libros de cuentas, comprobante y registros de una empresa con el objetivo de comprobar su exactitud y evaluar la utilización óptima de los recursos financieros en la gestión de la entidad.

Con la evolución y desarrollo de la auditoría también ha variado la forma de clasificarla, teniendo en consideración los criterios de sus autores, aunque en sentido general coinciden en sus propósitos. En este caso se pueden citar las realizadas por autores tales como: Eduardo Hevia Vázquez, Miguel Dávila Fernández Arena, Thierauf, Carlos Ramió.⁵

Dentro de las clasificaciones más reconocidas se encuentran:

- De acuerdo al sujeto que la realiza: *interna y externa*.
- Por su amplitud: *general, integral, máxima*.
- Por su frecuencia: *permanente ó periódica, ocasional*.
- Por su comunicación: *avisada, sorpresiva*
- Por su contenido: *financiera, especial, de gestión*.

Esta clasificación clásica ha ido evolucionando en todo el mundo y se han instituido varios tipos que pueden ser consideradas como visión moderna de la auditoría.

- Gestión u Operacional
- Financiera o de Estados Financieros
- Especial
- Fiscal
- Temática
- De sistema
- De seguimiento o recurrente
- De cumplimiento

⁵Thierauf, Ramió, C, “Auditoría Administrativa”. Editorial Félix Varela la Habana 2009.

CAPÍTULO I

- De tecnología de la información

Como se expresó anteriormente, los usuarios de la información contable dependen de los auditores para estar seguros de que la información recibida es confiable. La afirmación que da el auditor por lo general la expresa bajo la forma de un dictamen en el sentido de que los estados financieros del cliente han sido elaborados justamente de acuerdo a las normas y principios aprobados de manera consistente.

Para poder emitir su juicio profesional en el dictamen, el auditor debe basarse en **las normas** de auditoría generalmente aceptadas y en **los principios de contabilidad**, las que le sirven de guía para llevar a cabo sus exámenes y para que la auditoría que se realice sea apropiada. Al usar las normas de auditoría generalmente aceptadas, los auditores deben obtener **evidencias suficientes, competentes y relevantes** sobre las operaciones del cliente que le sirven de base para expresar su opinión. Dichas evidencias se logran evaluando el sistema de control interno, observando cómo trabaja el sistema, inspeccionando los documentos, examinando los activos, revisando los procedimientos seguidos por el cliente, calculando de nuevo cierta información, haciendo preguntas y haciendo muchas otras pruebas que pueden ser de cumplimiento, revisiones sustantivas o procedimientos analíticos.

A estos métodos de recopilar la evidencia es a lo que se le conoce generalmente como **procedimientos** de auditoría. Estos procedimientos, no están predeterminados; más bien se diseñan para cada examen y reciben la influencia de las condiciones existentes en ese momento.

Al auditor emitir su juicio profesional sobre la empresa, de una parte o en su totalidad, estos deben basarse en **evidencias sustentables** (los esfuerzos del auditor deben dirigirse hacia la obtención de esta evidencia). En la auditoría las **técnicas** son, métodos o modos de actuar que permiten al auditor obtener información destinada a fundamentar, con evidencia suficiente y pruebas auténticas, su opinión o sobre alguna materia objeto de su análisis e investigación.

El auditor en general, no basa su juicio de una sola técnica, sino que aplica muchas de ellas para un mismo hecho.

CAPÍTULO I

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín número dos de octubre de 1956 ha definido los procedimientos de auditoría, diciendo que son: “el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o un conjunto de hechos o circunstancias”. Se pueden formular e integrar en **programas generales y cuestionarios pormenorizados**, según el grado de detalle. Los primeros se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos y técnicas a aplicar, los segundos son más detallados en la descripción de los procedimientos y técnicas de la auditoría. (Procedimientos es el curso de acción y de las tareas a realizar).

*El **programa*** de auditoría es un excelente elemento de control de avance del equipo de auditores.

El programa de auditoría es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse. Su importancia es extraordinaria, pues sin un buen programa, no se puede realizar una buena auditoría. En ocasiones las deficiencias de una auditoría se deben a un programa incorrectamente confeccionado. Otras veces las deficiencias de un programa se deben a la exploración previa o trabajos preliminares de la auditoría que no se llevó a cabo de forma adecuada. Las finalidades de los programas de auditoría son: concluir la auditoría de forma adecuada y completa. Garantizar que el trabajo sea realizado tal, y como fue proyectado, salvo que se justifique sus modificaciones el transcurso de la auditoría. Existen, según el criterio de los autores estudiados, tres tipos de programas; programas rígidos, mixtos y flexibles.

Otro elemento esencial que hay que significar en la realización de una auditoría es la evaluación del **control interno**, el cual comprende el plan de organización, así como los métodos debidamente clasificados y coordinados, además de las medidas adoptas en una entidad para proteger sus recursos, propender la exactitud y confiabilidad de la información contable, apoyar y medir la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de los planes, así como estimular la observancia de las normas, procedimientos y regulaciones establecidas.

Es un proceso, es decir un medio para lograr un fin y no un fin en sí mismo. Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles y no se trata

CAPÍTULO I

solamente de manuales de organización y procedimientos. En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla, es responsable del Control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos, y en su cumplimiento participan todos los trabajadores de la entidad independientemente de su categoría ocupacional. Aporta un grado de seguridad razonable, con relación al logro de los objetivos fijados. Debe facilitar la consecución de objetivos en una o más de las áreas u operaciones en la entidad.

Debe propender al logro del autocontrol, liderazgo y fortalecimiento de la autoridad y responsabilidad de los colectivos.

Por tanto control interno no es meramente manuales de procedimientos, políticas institucionales, formularios, guías y disposiciones, sino que se realiza por personas a todos los niveles de una organización y de ellas se requiere más que una razonable seguridad; de tal modo consideramos que además en él control interno intervienen los componentes siguientes interrelacionados:

- Entorno del Control
- Gestión y prevención de Riesgos
- Actividades de Control
- Información y Comunicación
- Vigilancia
- Elevada competencia y gestión del conocimiento de los empleados en la actividad o
- Función que realizan.

El control como guía hacia el futuro, señala Porter (1995)⁶, en - La Ventaja Competitiva (12), “**significa conducir las acciones de la empresa para que sus resultados coincidan o superen los objetivos establecidos**”, mediante el cálculo o medición de las desviaciones y la identificación de las causas, condiciones y responsables.

Cuando se habla de control se ha de entender una actividad anticipada que va corrigiendo los resultados en beneficio de los objetivos. (12). El control es en

⁶Porter M, La Ventaja Competitiva Tomo I, ENPES, 247 p. 1995.

CAPÍTULO I

este sentido, un ingrediente más del sistema de dirección que retroalimenta el proceso de planificación, haciéndolo más eficaz.

Hoy en día la auditoría sigue evolucionando, tanto en el sector privado como el público, hacia una orientación que además de dar fe sobre las operaciones pasadas, pretende mejorar operaciones futuras a través de la presentación de recomendaciones constructivas tendentes a aumentar la efectividad de las operaciones de la empresa, constituyendo una herramienta para la evaluación y el control de las actividades, el examen periódico realizado a la entidad que proporciona seguridad de la información.

Por lo que la auditoría adquiere un nuevo enfoque a partir de la evaluación integral de la cultura administrativa moderna, la necesidad de implantar técnicas que reflejen en forma objetiva el nivel real de la administración y la situación de la entidad.

1.2 La auditoría de gestión como herramienta integral del proceso de auditoría.

En el año 1957 surgió la auditoría administrativa con la finalidad de evaluar la calidad de la gestión administrativa, esto es la planificación, la organización, la dirección y el control de las entidades. Durante la década del 70 apareció el interés por parte de las administraciones de conocer el desempeño que habían tenido sus empresas, debido a que los informes financieros no eran viables y nació así la auditoría de gestión basada en dos principios de la administración pública: el primero que esta debía ser dirigida de manera que hiciera el mejor uso de los fondos públicos y el segundo relativo a que las personas que dirigían debían ser responsables por la correcta y efectiva administración de los recursos que le habían sido confiados.

En 1955, Harold Koontz y Cirylo'Donnell proponen la auditoría para evaluar los procesos organizacionales

En 1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa;

En 1965, David Anderson y Leo Schmitdt relacionan la conformación idónea de una unidad de auditoría, específicamente en cuanto a sus funciones, personal y estructura;

CAPÍTULO I

En 1968, C. A. Clark visualiza la auditoría como un elemento de peso en la evaluación de la función y responsabilidad social de la empresa; John C. Burton destaca los aspectos fundamentales de la auditoría administrativa.

En 1971, Agustín Reyes Ponce ofrece una visión general de la auditoría administrativa;

En 1974, César González Alcántara retoma la importancia de la función del control como etapa final del proceso además de definir el contenido estructural, funcional y humano de una contraloría;

En 1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa;

En 1983, Spencer Hyden analiza los procedimientos de trabajo de una empresa y propone una forma para evaluarlos;

En 1987, Gabriel Sánchez Curiel aborda el concepto de auditoría operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y seguimiento de sugerencias;

En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo;

1994, Jack Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su aplicación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y el uso de casos prácticos para ejemplificar una aplicación específica.

La auditoría amplía su objeto de estudio y motivado por las exigencias sociales y de la tecnología en su concepción más amplia pasa a ser un elemento vital mediante la cual se puede medir la eficacia, la eficiencia y la economía con que se proyectan los ejecutivos.

Es importante significar el concepto de **gestión** es un proceso mediante el cual la entidad asegura la obtención de recursos, su empleo eficaz y eficiente en el cumplimiento de sus objetivos. Se busca fundamentalmente la supervivencia y el crecimiento de la entidad, se desarrolla dentro del marco que está

CAPÍTULO I

determinado por los objetivos y políticas establecidas por un plan estratégico que involucra todos los niveles de responsabilidad de la entidad.

La Auditoría de Gestión es definida como un examen sistemático y evaluación profesional independientes de las actividades realizadas en un sector, entidad, programa, proyectos u operación con el fin, dentro del marco legal, de determinar su grado de eficiencia, eficacia, economía, equidad, calidad e impacto y por medio de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración de los recursos de la entidad.⁷

La auditoría de gestión por su enfoque involucra una revisión sistemática de las actividades de una entidad en relación al cumplimiento de objetivos y metas (eficacia) y, respecto a la correcta utilización de los recursos (eficiencia y economía).

La Auditoría de Gestión examina en forma detallada cada aspecto operativo de la organización, por lo que, en la determinación del alcance debe considerarse lo siguiente: logro de los objetivos institucionales; nivel jerárquico de la entidad; la estructura organizativa; y, la participación individual de los integrantes de la institución.

Verificación del cumplimiento de la normatividad tanto general como específica y de procedimientos establecidos.

Evaluación de la eficiencia y economía en el uso de los recursos, entendido como rendimiento efectivo, o sea operación al costo mínimo posible sin desperdicio innecesario; así como, de la eficacia en el logro de los objetivos y metas, en relación a los recursos utilizados.

Medición del grado de confiabilidad, calidad y credibilidad de la información financiera y operativa.

Atención a la existencia de procedimientos ineficaces o más costosos; duplicación de esfuerzos de empleados u organizaciones; oportunidades de mejorar la productividad con mayor tecnificación; exceso de personal con relación al trabajo a efectuar; deficiencias importantes, en especial que ocasionen desperdicio de recursos o perjuicios económicos.

⁷De Armas Raúl, Auditoría de Gestión, Conceptos y Métodos. Editorial Felix Varela. 2008

CAPÍTULO I

Sobre el alcance de la auditoría, debe existir acuerdo entre los administradores y auditados; el mismo debe quedar bien definido en la fase de conocimiento preliminar, porque permite delimitar el tamaño de las pruebas o sea la selección de la muestra y el método aplicable, además medir el riesgo que tiene el auditor en su trabajo.

Su propósito general consiste en: medición del grado de confiabilidad, calidad y credibilidad de la información financiera y operativa. La Auditoría de Gestión tiene singular importancia ya que contribuye de manera efectiva al mejoramiento de la gestión económico financiera y administrativa de la entidad, para lo cual se tendrá en cuenta las características particulares de cada organización. Los objetivos o propósitos que dicha auditoría pretende se logren en la organización son:

- Aplicar políticas adecuadas para adquirir los recursos con la cantidad y calidad apropiada y al menor costo.
- Proteger y conservar correctamente los recursos
- Evitar la duplicación de esfuerzos, así como el ocio y exceso de personal.
- Utilizar procedimientos operativos eficientes y dinámicos.
- Emplear todo tipo de recurso de manera racional.
- Cumplir la legislación vigente.
- Establecer un Sistema de Control adecuado para medir e informar su ejecución en términos de economía y eficiencia.

La auditoría de gestión tiene que dar respuesta a dos preguntas básicas: ¿Las cosas se están haciendo en la forma correcta?, ¿Se están haciendo las cosas correctas?

En la primera pregunta el auditor desea saber si el directivo ha cumplido las reglas o los requisitos establecidos, con el objetivo de descubrir si las actividades realizadas son las que se consideran más apropiadas, siempre con la condición de que se hagan las cosas correctas.

La segunda es otra manera de preguntar si las políticas aprobadas se han aplicado en la forma adecuada o si han empleado los medios adecuados.

CAPÍTULO I

Lo anterior se traduce en la interrelación que existe entre economía eficiencia y eficacia.

Economía: Juzgar la economía en sí misma implica formarse una opinión sobre los recursos asignados (humanos, financieros y materiales). La interrogante central es saber si dentro del contexto político y social específico los recursos han sido adquiridos, mantenidos y utilizados de un modo económico. Los medios elegidos representan el uso más económico de los fondos públicos, o al menos un uso justificado de éstos. La economía sólo puede medirse si existe un criterio razonable o argumentos adecuados para hacerlo. La fiscalización de la economía abarca, por ejemplo, la auditoría de la economía de las actividades administrativas de conformidad con principios y prácticas administrativas correctos, y de las políticas de gestión; la auditoría acerca de si las entidades han utilizado sus recursos de manera económica y han contenido los costos.

La auditoría de gestión con enfoque en la eficiencia y economía, tiene el propósito de determinar si la empresa auditada utiliza sus recursos financieros, humanos y materiales de manera eficiente y económica. Por esta razón, el auditor debe detectar las causas de cualquier práctica ineficiente o anti-económica, incluyendo deficiencias en los sistemas de información gerencial, procedimientos administrativos o estructura organizacional.

Eficiencia: está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido. En la auditoría de gestión, dar consideración apropiada a la eficiencia significa maximizar las salidas generadas por cualquier tipo de ingreso o, producir un nivel dado de salidas al menor costo. Las entradas están representadas, principalmente, los recursos, sean éstos financieros, materiales, físicos o de información, los cuales son utilizados para producir salidas. Las salidas pueden comprender bienes o servicios producidos para atender la demanda del público, y son definidos en términos de cantidad y calidad que se relacionan con el nivel de servicio brindado. La productividad se refiere al monto aceptable de bienes o servicios producidos salidas y los recursos utilizados entradas para producirlos, generalmente, la productividad puede expresarse en forma de relación, costo o

CAPÍTULO I

tiempo por unidad de salida producida. Las normas relativas al nivel de servicio a alcanzar pueden estar definidas por las políticas, regulaciones u otras disposiciones y, en algunos casos, tales normas pueden incidir en la calidad, así como en el costo del servicio.

La eficiencia por su naturaleza es un concepto relativo. Ella es posible medirla si comparamos la productividad obtenida con un estándar o norma establecida. La cantidad o calidad de las salidas y el nivel de servicio brindado, pueden también ser comparadas contra los estándares de desempeño, con el propósito de determinar si fueron ocasionados algunos cambios en la eficiencia. Por lo tanto, se admite que la eficiencia es incrementada cuando se produce con calidad un número mayor de salidas con menores recursos de entrada, o cuando con el mismo monto de salidas son producidas con menos recursos.

La eficiencia es un componente importante dentro de la auditoría de gestión; por ello el auditor debe incluirla en las evaluaciones relacionadas con la eficacia y economía que lleva a cabo. Debido a que la eficiencia tiene relación con las entradas y salidas de recursos y, la economía cautela la obtención de recursos en cantidad y calidad apropiada y al menor costo, puede afirmarse que entre ambos conceptos existe un factor de endeudamiento. Existe igualmente una íntima vinculación entre la eficiencia y eficacia, por cuanto la primera constituye un factor para determinar el menor costo posible o la mejor manera para lograr los objetivos y metas establecidos.

La distinción entre economía y eficiencia es a menudo poco clara. Por ejemplo, si se obtiene los recursos pagando sobrepagos, ello tendrá un impacto directo sobre el costo unitario de las salidas. Pero, esta situación es un asunto relacionado con la economía, no con la eficiencia, que tiene que ver con el empleo de los bienes en las operaciones de la entidad

Una auditoría que comprenda la eficiencia y economía de las operaciones de la empresa tiene como objetivos:

- Determinar si la empresa adquiere, protege y utiliza los recursos de manera eficiente y económica.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas anti-económicas.

CAPÍTULO I

- Determinar si la entidad ha cumplido con los reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- Establecer la razonabilidad de los controles gerenciales para mantener la eficiencia y calidad del servicio a un nivel satisfactorio.
- Determinar la confiabilidad de los procedimientos establecidos para medir y reportar su rendimiento.
- Identificar los esfuerzos para mejorar la eficiencia en la actividad auditada y los resultados alcanzados.

La eficiencia de una operación puede expresarse como un porcentaje del estándar de desempeño con relación a la información actual. Un índice que representa la relación salida/entrada (productividad), puede ser expresado de diferentes formas para determinar el nivel de eficiencia.

Eficacia: constituye esencialmente un concepto de logro de objetivos. Hace referencia a la relación existente entre los objetivos fijados, los productos aportados y los objetivos cumplidos. ¿Se están cumpliendo los objetivos de la política de acuerdo con los medios empleados, los productos aportados y los resultados observados? ¿Los medios empleados y los resultados logrados son coherentes con los objetivos de la política aplicada, y quizás lo más difícil de todos los efectos constatados son realmente consecuencia de la política en cuestión, y no de otras circunstancias?

La eficacia consta en realidad de dos partes: la cuestión sobre si se han logrado los objetivos de la política, y la cuestión sobre si los acontecimientos deseados, que efectivamente han ocurrido, pueden atribuirse a la política que se deseaba aplicar. Con objeto de juzgar en qué medida se han logrado los objetivos, es necesario que éstos se formulen de un modo que haga posible una evaluación de este tipo. Tal cosa no puede conseguirse con objetivos vagos o abstractos. Para juzgar en qué medida los acontecimientos observados corresponden de hecho a la política se requiere efectuar una comparación. Lo ideal sería realizar una medición antes y después de la aplicación de la política, y una medición sobre un grupo de control, que no se halla sometido a esa política.

CAPÍTULO I

En la práctica tales comparaciones suelen ser difíciles de realizar, en parte porque a menudo se carece de material de comparación. En estos casos existe la alternativa de evaluar la posibilidad de los supuestos en los que se basa la política (la "teoría de la política"). Con frecuencia habrá que elegir un objetivo de fiscalización menos ambicioso, por ejemplo evaluar en qué medida se han logrado los objetivos, se ha llegado a los grupos destinatarios, o el nivel de rendimiento.

El auditor podría tratar de evaluar o medir la eficacia comparando los productos o el "impacto", o el "estado de cosas" con las metas establecidas en los objetivos de la política. Este enfoque a menudo se describe como análisis del "logro de objetivos". Sin embargo, al fiscalizar la eficacia, generalmente también hay que tratar de determinar en qué grado los instrumentos utilizados han contribuido de hecho al logro de los objetivos de la entidad.

El centro de atención principal consiste en el grado en que una empresa, una entidad, un programa o una actividad del logran sus metas y objetivos.

Esto constituye una fiscalización de la eficacia en su "auténtico" sentido y exige pruebas de que los productos, etc. que se han observado han sido originados efectivamente por la acción en cuestión, y no por algún otro factor.

En este caso el diseño de la auditoría debe incluir las cuestiones de atribución, es decir, tiene que afrontar el problema de excluir realmente las variables intermedias externas.

Entonces se puede afirmar que existe una obligada relación entre las categorías (3E).

Compromiso → input → Acción/ producción → Output → Logro.

Economía → Insumos correctos al menor costo

Eficiencia → Insumos que producen los mejores resultados

Eficacia → Resultados que brindan los efectos deseados.

La auditoría de gestión debe comprobar cada elemento y poner al descubierto las prácticas antieconómicas, ineficientes e ineficaces, detallando las causas y condiciones que lo provocan y el efecto que ello produce, lo que se define como el Precio de Incumplimiento. Para realizar el cálculo del mismo se tendrá en cuenta resultados dejados de percibir por incumplimiento de los

CAPÍTULO I

objetivos, rebajas de precio por afectaciones de los parámetros de calidad, pagos de salarios sin un respaldo de producción, exceso de consumo por no aplicación de normas u otros parámetros de medición, ajustes excesivos de todo tipo por distintas razones tales como deterioros, faltantes, sobrantes, mermas, error en la contabilización, otras.

Es necesario seleccionar indicadores integradores de la actividad de la empresa cuya expresión última se vean representadas fiel y razonablemente en los Estados Financieros y en la información estadística, las cuales se utilizan como un medio o propósito de alcanzar y dictaminar sobre los resultados de la gestión operacional, por lo que se hace necesario organizar el análisis de la gestión a fin de poder determinar las debilidades que están afectando el desarrollo de la empresa.

De forma general la evaluación integral es un nuevo enfoque dentro de la cultura administrativa moderna que consiste en implantar, utilizar y desarrollar métodos y técnicas que refleje en forma objetiva el nivel real de la administración y la situación de la empresa. No ajena a este desarrollo y derivado de una integración horizontal y vertical ha surgido en el campo de la auditoria la Auditoria de Gestión, aún poco aplicada en el mundo.

La profesión de la auditoria continúa enfrentándose a cambios y a retos, es por ello que los que se enfrentan por primera vez a este campo necesitan una justa apreciación de los amplios aspectos ambientales del trabajo de los auditores, así como familiarizarse con las técnicas y procedimientos básicos utilizados por él.

1.3 La auditoría de gestión en el sistema empresarial cubano.

Al crecer la magnitud y complejidad de las actividades a realizar en el ámbito empresarial se ha evidenciado la necesidad de establecer herramientas de control, como se muestra en los diferentes modelos estudiados, pues estos constituyen una variable básica para lograr todos los procesos organizacionales. En los últimos años aparecen en la literatura teorías, enfoques y procedimientos para su ejecución, que a pesar de su gran valor, aún no constituyen una práctica frecuente en las organizaciones del país por lo que se hace necesario su divulgación y adaptación a las condiciones específicas de la realidad cubana.

CAPÍTULO I

En ocasiones cuando se habla de control, se asocia esta palabra a algún aspecto negativo; pues se interpreta como restricción, coerción, delimitación o inhibición, sin embargo, el cometido principal del control es asegurar que los resultados se ajustan tanto como sea posible, a los objetivos previstos. Esta premisa está presente en las más actuales filosofías, políticas, estrategias y herramientas empresariales. La creación de nuevas estructuras de dirección cada vez más flexibles y descentralizadas, sistemas de calidad total y las nuevas formas de organización de la producción, entre otras, refuerzan el control como actividad de gestión, es decir el control de todas las funciones o procesos empresariales.

En Cuba el proceso de auditoría de gestión comienza a tener auge a principios de los años 90 como resultado del desarrollo social, el avance tecnológico y la práctica productiva a lo que contribuye la apertura de las relaciones hacia un mundo hasta ese momento poco explorado en el país y en el que se ha hecho necesario actuar; apareciendo el tema en publicaciones y documentos hasta nuestros días, siendo las más representativas:

El 8 de Junio de 1995 se promulga por el Consejo de Estado, **el Decreto Ley No.159**, de la auditoria, fundamentado en la necesidad de contar con una Ley de Auditoría para el país. En el mismo se norma la actividad de auditoría y se establecen sus principios fundamentales mediante una legislación que tiene suficiente jerarquía legal que obligue a su cumplimiento. En su primer por cuanto, la Ley establece: es tarea fundamental del Estado el fortalecimiento del control económico y administrativo en las entidades; así como lograr la máxima transparencia y calidad en su información económico-contable, cualquiera que sea el ámbito en que realicen su actividad, lo cual coadyuvará de forma integral al perfeccionamiento de la gestión económica-financiera.

En su segundo por cuanto, expresa: Se hace necesario verificar la habilidad y honestidad de personas naturales y jurídicas en la administración y control de los recursos propios o confiados por el Estado a terceras personas para el desarrollo de actividades de interés social o individual.

En su tercer por cuanto expresa: Resulta fundamental dictar normas que permitan perfeccionar el examen de estados financieros, programas, funciones,

CAPÍTULO I

cuentas, informes, evaluación de la Economía, eficacia y confiabilidad de la gestión.

Guía Metodológica para realizar Auditorías de Gestión, 1996. MFP, la que a partir de los objetivos de esta auditoría establece cuestionarios que sirven de guía para obtener las evidencias, para evaluar el desempeño de la gestión administrativa, basada en el análisis de los indicadores de rendimiento para cada variable, con el propósito de:

- Determinar si la entidad ha cumplido en tiempo, lugar y calidad los objetivos y metas establecidas con los recursos asignados, teniendo en cuenta que: adquiere el tipo de recursos que requiere, con la calidad y en la cantidad apropiada, cuando se necesitan y al menor costo posible; aplica políticas idóneas para realizar sus adquisiciones; y protege y conserva adecuadamente sus recursos.
- Verificar si la entidad logra la eficiencia necesaria en la asignación y utilización de los recursos, de acuerdo con: la utilización de procedimientos operativos eficientes; y el empleo de la menor cantidad posible de recursos para la producción de bienes o servicios en la cantidad, calidad u oportunidad apropiada.
- Comprobar si la entidad ha establecido un sistema de gestión de la calidad que le permite: determinar las necesidades y expectativas de los clientes o usuarios de sus productos o servicios; establecer la política y los objetivos de calidad de la organización; aplicar las medidas de la eficiencia y eficacia de cada proceso; y establecer e implementar un proceso de mejora continua del sistema de gestión de calidad.
- Examinar que las expectativas, necesidades, requisitos y exigencias del cliente o beneficiario se determinan y cumplen, teniendo en cuenta: la identificación y análisis del comportamiento de los clientes o beneficiarios de los productos o servicios que oferta la entidad, en función del objeto social aprobado; la necesaria segmentación de los clientes o beneficiarios en determinados ámbitos, que permitan una mejor atención y satisfacción de sus necesidades y expectativas; los procedimientos de información, diseño, revisión, verificación y validación

especificados para los productos y servicios, incluyendo las actividades de entrega y postventa; los requisitos legales y reglamentarios relacionados con el producto o servicio; y el seguimiento de la información relativa a la percepción del cliente o beneficiario, con respecto a los productos o servicios ofertados.

- Verificar el comportamiento ético en el ejercicio de sus funciones de los recursos humanos relacionados con la administración, control y custodia de los recursos públicos, sobre la base de: salvaguardar los intereses generales del Estado; preservar el patrimonio público, rehusar toda relación con intereses, personas u organizaciones que sean incompatibles con las funciones públicas que ejercen; denunciar y rechazar toda actividad contraria al manejo correcto de los fondos y del interés público; y tratar al ciudadano con respeto, prestándole los servicios que sean necesarios de manera eficiente, puntual y pertinente.

La Resolución 026/2006. Del extinto MAC: sirvió de marco legal para la realización de este tipo de auditoría, aprobó la guía metodológica para la auditoría de gestión, la auditoría financiera y el control interno.

En el 2009 se aprueba la, **Ley 107 de creación de la Contraloría de la República de Cuba**, la cual deja sin efecto las resoluciones anteriores y constituye el documento base para la realización de auditorías, pues en ella se declaran los tipos de auditoría que de acuerdo a los objetivos se aplican en Cuba entre las que se encuentra la auditoría de gestión o rendimiento, así mismo establece la Resolución 60 Normas del Sistema de Control Interno que constituye un instrumento eficaz para evaluar la gestión y como parte del fortalecimiento del sistema de control interno, en aras de lograr los resultados esperados en cuanto al cumplimiento del plan con eficiencia, orden y disciplina, posibilitando determinar el alcance, la extensión y la profundidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Debe considerarse también la posibilidad de que los ministerios y otros grupos empresariales emitan sus propios documentos normativos para la realizar estas auditorías a partir de la implementación de las nuevas normas cubanas de auditoría, las diferentes propuestas realizadas por investigadores, Así como

CAPÍTULO I

las concepciones de organismos internacionales y las realizadas por la contraloría.

De forma general en el país se han aplicado las concepciones y criterios que sobre la auditoría de gestión de los Recursos Humanos, plantean diferentes autores consultados (Velázquez, 1996, Pavón, 1998, Hernández, 2002 y Ramírez 2012)⁸, en las empresas que se encuentran el perfeccionamiento empresarial, (así como en las empresas de la construcción) se han efectuado de manera integral logrando evaluar la efectividad de la gestión a través del cumplimiento de la economía, eficiencia y eficacia.

Por otro lado el desarrollo de las auditorías de gestión, ha sido valorado por diferentes autores cubanos desde ópticas poco similares, defendiendo diversidad de métodos. Se puede apreciar en el procedimiento básico planteado por todos, cierta coincidencia con la etapa del desarrollo general de solución de problemas, lo cual se considera positivo en el orden metodológico. Las diferencias que pueden observarse radican en mayor medida en la forma de las técnicas y herramientas a emplear y no en la esencia misma. Algunos autores otorgan mayor flexibilidad a indicadores cuantitativos para realizar la auditoría, mientras que otros combinan estos con aspectos socio psicológicos (encuestas, entrevistas, entre otros). Pavón (1998)⁹ utiliza un método estratégico a partir de cuestionarios que abarcan todos los sub sistemas.

Aún son insuficientes las Auditorías de Gestión que se ejecutan. Algunas de las causas fundamentales por las que los directivos de las empresas no reconocen en esta auditoría una aliada en el logro de los objetivos económicos, sociales y ambientales que ellos deben cumplir y que de cierta forma obstaculizan la aplicación de este tipo de auditorías, lo son:

Desconocimiento de los ejecutivos sobre esta auditoría y sus ventajas: Los estilos de dirección más modernos, en los cuales Cuba está inmersa, buscan la

⁸Velázquez, Zaldívar R. Diseño y Aplicación de un Procedimiento Metodológico para la realización de Auditorías de GRH. 1996.

Hernández Rodríguez A. Monografía sobre los aspectos básicos a considerar en la Auditoría de Gestión en la Universidad de Granma 2000.

Ramírez Pompa L. Procedimiento metodológico para la evaluación de la Economía, Eficiencia, Eficacia. Observatorio de Economía Latinoamericana. En [www. eumed. net](http://www.eumed.net) 2012.

⁹Pavón González Ramiro. Indicaciones para la realización de Auditorías de Gestión a los Recursos Humanos / Universidad de Oriente 1998.

CAPÍTULO I

menor distancia posible entre la alta gerencia y la base. Esto implica un gran nivel de desagregación y es aquí donde la Auditoría de Gestión auxilia a los ejecutivos, velando por el cumplimiento de los objetivos económicos, sociales y ecológicos para que la administración dedique su tiempo a tareas indelegables. Sin embargo, existen un divorcio entre esos estilos de dirección y la Auditoría de Gestión. Se toma lo primero y se desecha lo segundo. Resultado, los ejecutivos están sobrecargados de trabajo, lo que impide lograr los resultados que se esperan.

Escaso sustento metodológico: Si bien la Auditoría de Gestión es dinámica necesita de un marco conceptual en que el auditor pueda trabajar. Es insuficiente aún la información o lineamientos que le permita al auditor, partiendo de ellos, ejecutar su labor de forma creativa pero sistemática y ordenada.

Insuficiencia de los auditores para romper sus paradigmas: De todos es sabido que el conocimiento científico constituye el soporte de alto nivel de todo desarrollo impetuoso. Es muy difícil que este pueda ser llevado a cabo por personas que no dominen sus características y sus propiedades, y que a su vez aporten perfeccionamientos y mejoras. Los recursos humanos son un factor clave en el desarrollo tecnológico. Los auditores no están totalmente preparados para el cambio, los agobia la rutina de la auditoría tradicional.

Del análisis se puede concluir que una combinación adecuada de índices cuantitativos y cualitativos permite la evaluación de las políticas y actividades, que conlleven al mejoramiento sistemático de la gestión y consiguiente el incremento de la competitividad de la organización.

CAPÍTULO II

PROGRAMA DE AUDITORÍA DE GESTIÓN PARA LA EVALUACIÓN DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y OPERATIVOS EN LAS EMPRESA.

2.1 Procedimiento metodológico para la realización del programa Flexible de auditoría de gestión.

Después de realizado el análisis de las concepciones y criterios que sobre la auditoría de gestión plantean los diferentes autores y organizaciones se elaboró el procedimiento a seguir para realizar el programa flexible, este consta de cuatro etapas, que en cada una de ellas se hace referencia a una breve fundamentación.

Fase I. Planeación de la Auditoría

Esta fase tiene como objetivo trazar la estrategia planificada que está condensada en el cronograma de actividades y en los programas de trabajo.

Con esta fase se recopila la evidencia de orientación necesaria para que el auditor conozca el quehacer de la entidad y su sistema de controles internos, concretándose los siguientes aspectos.

- a) Análisis organizacional para la auditoría de gestión
 - Visión sistémica de la organización: el análisis sistémico involucra que el equipo de auditor determine qué hace realmente la organización?, ¿cómo lo hace ?, ¿para qué lo hace, ¿quiénes son sus propietarios?, cuáles sus clientes? y ¿quiénes, (externos a la organización) afectan su proceso. Para ello el análisis se divide en factores internos y del entorno.
 - Visión estratégica de la organización: definición de la misión organizacional, la visión con los elementos que la integran: objetivos, metas, proveedores, insumos.
- b) Evaluación preliminar del control interno: en esta etapa está orientada a conocer la estructura y a otorgar una visión inicial de los procesos de gestión que se deben controlar.
 - Ambiente de control
 - Gestión y prevención de riesgos
 - Actividades de control
 - Información y comunicación

CAPÍTULO II

- Supervisión y monitoreo
- c) Plan de la auditoría.
 - Objetivos y alcance de la auditoría
- d) Programas de auditoría.
 - Definición de las actividades que se van a desarrollar.
 - Tiempos estimados
 - Recursos de la auditoría organizados.

Entre las actividades que se desarrollan en la fase de planeación se encuentran los siguientes:

Actividades	Productos
Visita exploratoria para analizar la visión sistémica, estratégica de la entidad y el control interno.	Determinación del universo de análisis, conocimiento de la entidad y del control interno establecido en la misma.
Evaluación de los estándares de auditoría.	Determinación de los riesgos: inherentes, de control y de detección. Selección de las áreas que se van a evaluar.
Evaluación analítica para determinar objetivos y alcance de la auditoría.	Cronograma de trabajo, plan y programas de auditoría

Fase 2. Ejecución

En la fase de ejecución es donde el auditor desempeña la estrategia planificada en la fase anterior que se concreta en el plan y en los programas de auditoría. Aquí se recopila la evidencia necesaria para que el auditor emita un juicio sobre la gestión de la organización, referida a los criterios previamente seleccionados y del cumplimiento de las metas institucionales.

Entre las actividades principales de esta fase se encuentran las siguientes:

CAPÍTULO II

- Aplicación de pruebas de control, analíticas y sustantivas planificadas para la recopilación de la evidencia.
- Formulación e interpretación de los indicadores de gestión, de conformidad con la economía eficiencia y eficacia.
- Análisis y formulación de los hallazgos de auditoría
- Evaluación de la evidencia cualitativa o cuantitativa obtenida de acuerdo con los criterios previamente estipulados.
- Organización de los papeles de trabajos.
- Validación de los resultados con la administración.

El propósito de esta fase es lograr los objetivos, identificando los pasos y métodos requeridos para llevar a cabo la auditoría.

Entre las actividades que se desarrollan en la fase de ejecución se encuentran:

Actividades	Productos
Selección de la muestra a evaluar	Determinación del universo de análisis
Aplicación de los programas de auditoría, pruebas sustantivas y de cumplimiento así como la recopilación de evidencias	Papeles de trabajo y evidencias
Determinación de desviaciones	Hallazgos de auditoría
Determinación de causa y efecto de los hallazgos	Identificación de las posibles causas de los problemas y sus responsables
Organización de la evidencia	Papeles de trabajo

Fase 3. Informe.

En el proceso sistemático de la auditoría, tras la correcta realización de las actividades previstas en la fase de ejecución, se debe elaborar **el informe de auditoría**, el cual es un producto que representa el resultado del examen realizado, es aquí donde el auditor expresa en forma escrita, el papel y los resultados derivados de aplicar los procedimientos analíticos, se explican los hallazgos determinados, su condición causa y efectos y se expresan las

CAPÍTULO II

conclusiones de la auditoría, así como las recomendaciones a la empresa auditada .

El informe debe ser completo, exacto, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos que trata. Para que sea completo el informe debe contener toda la información necesaria para cumplir los objetivos, permitir una comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informan y satisfacer los requisitos de “contenido”. También debe incluir los antecedentes necesarios.

Presentación de informe

Ordene los resultados de la auditoría y la información relevante disponible, teniendo en cuenta los siguientes criterios: importancia de los resultados. Parta de los componentes, ciclos, sistemas o hallazgos generales para llegar a los específicos. Siga el proceso de las operaciones, actividades y funciones. Utilice las principales actividades sustantivas y objetivas. Combine los criterios expuestos. De acuerdo a los hallazgos determinados, redacte las conclusiones que se van a reflejar en el informe de auditoría en relación a estas redacte las recomendaciones que se van a plasmar en el informe de auditoría.

Al finalizar los trabajos de auditoría, deje constancia documentada de que fue cumplida la comunicación de resultados en los términos previstos por la legislación vigente. Para la confección del informe se debe tener en cuenta el siguiente formato: Caratula, en esta debe reflejarse el título, el destinatario, la fecha de confección del informe y el tipo de auditoría, detalle de abreviaturas utilizadas. Índice. El motivo de la auditoría. Descripción de los objetivos y del alcance de la auditoría, incluyendo cualquier limitación sobre estos. Es importante que el informe describa los objetivos y el alcance de modo que los lectores puedan entender el propósito de la auditoría e interpretar correctamente los resultados. El alcance es descrito identificando la entidad sujeta a la intervención identificando las materias examinadas y describiendo el período cubierto por la auditoría.

El enfoque de la auditoría, componentes utilizados, indicadores, identificación del tema, identificación de la base jurídica para la conducta de la auditoría. Declaración de que la auditoría se ha realizado de acuerdo a los estándares relevantes y a la legislación vigente. Misión de la entidad, Visión de la entidad.

CAPÍTULO II

FODA. Base legal, estructura orgánica. Objetivo de la entidad, funcionarios principales. Identificación de los estándares o criterios, en relación con la opinión que ha formulado el auditor. Descripción de los hallazgos y los resultados que forman la base de la opinión del auditor; una discusión de los hechos subyacentes, de las comparaciones con criterios convenientes y el análisis de diferencias entre qué se observa y los estándares de la auditoría de gestión, incluyendo las causas y los efectos de las diferencias. Expresión de la conclusión del auditor relacionada con los criterios sobre los cuales se basa. Descripción de las recomendaciones a la entidad auditada, relacionados con la evaluación del control interno, del cumplimiento de metas y objetivos institucionales entre otros. Resultados específicos por componentes: este comprende la presentación por cada uno de los componentes y subcomponentes; conclusiones y recomendaciones con respecto a cada uno.

Fase 4. Fiscalización y seguimiento.

Para que el proceso de auditoría de gestión mantenga sus labores de manera eficiente y efectiva, debe considerarse el seguimiento a la calidad, como un elemento de apoyo imprescindible y permanente en cada una de sus tareas.

El seguimiento es la fase posterior a la realización de la auditoría. Su objetivo resume en una verificación en dos sentidos: uno, que la entidad auditada haya cumplido con la implementación de las recomendaciones y disposiciones de acuerdo con los plazos acordados; y el otro, que haya elevado, sus niveles de eficiencia, efectividad y economía a raíz de esa implementación.

El auditor debe quedar satisfecho de que las acciones correctivas tomadas, solucionan el problema y con esto se evita su recurrencia.

El método para monitorear el seguimiento debe ser contemplado en el procedimiento de auditoría y se elabora un documento conocido como plan de seguimiento en el que se establece lo siguiente:

- Fecha de inicio y finalización de la acción correctiva
- Los responsables de llevar a cabo tal o cual actividad
- Fecha de vencimiento de las respuestas a las acciones correctivas y estado de avance.
- Los recursos que se requieren para dichas acciones correctivas.

CAPÍTULO II

El auditor debe cerciorarse de que todas y cada una de sus recomendaciones se hayan cumplido de la manera que dio a conocer el informe, en virtud que no se llegase a cumplir con las recomendaciones emitidas.

2.2 Programa flexible de auditoría

1. Revisar el cumplimiento, seguimiento y control de la Planeación Estratégica a corto, mediano y largo plazo aprobado por la alta dirección de la entidad auditada, en lo referido, entre otros, a los aspectos siguientes:
 - a) Misión y Visión;
 - b) Matriz DAFO;
 - c) Valores de la empresa;
 - d) Objetivos de trabajo anuales; y
 - e) Planes Operacionales u operativos.
2. Estudiar el contenido y requisitos de los diferentes cargos de dirección o directivos, especialistas y demás trabajadores subordinados, en concordancia con los objetivos de las áreas o procesos específicos que conforman la estructura organizativa de la entidad. Evaluar la factibilidad de la estructura organizativa utilizada en la entidad auditada.

3. Análisis de los recursos organizacionales

Analice los recursos organizacionales con los que cuenta la entidad considerando los aspectos siguientes:

¿Posee la organización los recursos suficientes para lograr satisfacer la demanda real y potencial del mercado?

¿Existe correspondencia entre los recursos con que cuenta cumplan con los objetivos que se ha trazado?

¿La estructura que posee la organización o empresa posibilita la efectividad de la ejecución de los procesos de la entidad?

¿El poder en la toma de decisiones favorece la implementación de las actividades del sistema o procesos estratégicos de la organización o empresa?

¿Posee efectividad el sistema de control interno de la organización o empresa? ¿Los valores de los trabajadores son compatibles con el proceso de dirección estratégica de la organización o empresa?

CAPÍTULO II

4. Análisis de los recursos físicos.

En los recursos físicos valore los aspectos siguientes:

Tecnología.

Ubicación geográfica.

Acceso a recursos materiales.

Publicidad.

Canal de distribución de los productos, bienes o servicios.

Sistemas de controles automatizados.

Poder de decisiones. Imagen y reputación de la organización.

Servicios de ventas.

Cuota de mercado.

Promoción.

Estructura organizacional, Procesos, Subprocesos, Actividades.

5. Proceso de renovación estratégica.

Evalué la importancia estratégica, a través de las siguientes preguntas:

¿Qué es lo que la organización o empresa hace mejor?

¿Qué grado de relación existe entre la administración de la organización o empresa y sus diferentes áreas?

¿Existe la gente, los sistemas y los canales correctos para cumplir con la razón de ser de la organización o empresa?

¿Cumple con los procedimientos normas, leyes, planes, y los objetivos según el acta de creación de la organización o empresa?

6. Significado de los ingresos (brutos) actuales o futuros derivados de las actividades, cliente, producto o servicio

Evalué la significación de los ingresos (brutos) actuales o futuros derivados de las actividades, cliente, un producto o un servicio de la organización o empresa, incluye: Cálculo de los ingresos recibidos o producidos por la organización o empresa. Ordenarlos según las necesidades del análisis en orden descendente o ascendente de los ingresos recibidos o producidos, segregándolos para su mejor estudio. Determinar si existen algunas otras consideraciones de

CAPÍTULO II

importancia que debe poner en práctica para el análisis estratégico del área a auditar de significación.

7. Rentabilidad.

Evalúe la rentabilidad de la entidad, que mide la efectividad de la organización o empresa, demostrada por las utilidades obtenidas y la utilización de las inversiones.

-Calcular ingresos anuales.

-Restar costos directos, de manera exhaustiva.

-Verificar el comportamiento de los pagos.

Utilización de herramientas para la evaluación del entorno

Transformación: actividades que la organización realiza día a día para producir sus bienes y servicios.

Actores: personas o funcionarios de la organización que hacen la transformación. Suministradores o Proveedores: los que proporcionan los recursos, información e insumos para hacer la transformación.

Clientes o Usuarios: las personas a quien van dirigidos los productos, bienes o servicios que transforma la organización.

Owners o Dueños: quienes pueden decidir los cambios en la transformación de la organización, Ej.: Gerente, Director, las Juntas o Consejos Directivos.

Intervinientes: las instituciones del entorno que regulan a las organizaciones que transforman o agregan valor.

DAFO analiza los aspectos siguientes: Fortalezas y Debilidades (Interno):

Análisis de los recursos: capital, recursos humanos, sistema de información, activos fijos, activos no tangibles.

Análisis de las actividades: recursos gerenciales, recursos estratégicos, creatividad. Análisis de los riesgos: con relación a los recursos y a las actividades de la empresa. Análisis de portafolio: contribución consolidada de las diferentes actividades de la organización. Oportunidades y Amenazas (Externo):

Análisis del entorno: estructura de su industria (proveedores, canales de distribución, clientes, mercados y competidores)

CAPÍTULO II

Grupos de interés: gobierno, instituciones públicas, sindicato, accionistas y la comunidad. El entorno visto en forma más amplia: aspectos demográficos, políticos, legislativos, etc.

Planificación

Definición de procesos, subprocesos y actividades

Defina los procesos, subprocesos y actividades a nivel de la entidad, organización o área objeto de estudio.

Defina los criterios a tener en cuenta para la evaluación de los procesos, subprocesos y actividades de la entidad; según las leyes, reglamentos, requisitos y normas desarrolladas por la organización para la ejecución de los mismos.

Los criterios a tener en cuenta para la evaluación deben estar relacionados con los objetivos generales de la auditoría y las fuentes utilizadas deben ser reveladas en los papeles de trabajo.

Evaluación del Sistema de Control Interno

Evalúe el sistema de control interno, con el fin de obtener información adicional y seleccionar el área a evaluar. Para una mejor comprensión:

Emita los resultados obtenidos en la revisión de cada uno de los cinco componentes.

Identifique los controles específicos que reducirán el riesgo de control y haga una evaluación de este riesgo.

Pruebe la eficacia de los controles.

Evalúe los resultados obtenidos y determine las áreas que se consideran como críticas en su desempeño, haciendo énfasis en aquellas que tengan mayor incidencia en el logro de los objetivos y metas o con los procesos sustantivos o medulares de la entidad, así como las posibles desviaciones y hallazgos de la auditoría.

Para la evaluación de los resultados del control interno se establece un método de ponderación, donde deben considerarse los aspectos siguientes:

Pondere el grado de funcionamiento del control básico, con relación a la importancia del control respecto a cada uno de los componentes, áreas o

CAPÍTULO II

cuenta bajo examen. Totalice las columnas de ponderación y calificación, y las cantidades obtenidas en términos porcentuales para determinar la confiabilidad del control interno y establecer el nivel de riesgo.

Evaluación y calificación de los riesgos

Evalué y califique los riesgos de la auditoría de rendimiento, para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a desarrollar en la auditoría.

Para esto tenga en cuenta los aspectos siguientes:

Determine cuáles de los riesgos que la entidad tiene identificados, a su juicio, son riesgos importantes que requieren especial consideración por parte de la auditoría. Evalué el diseño de los controles de la entidad, incluyendo los procedimientos de control relevante o clave y determine si han sido implantados. Del nivel de riesgo, determine los factores de riesgo, la significatividad del componente, la importancia relativa de los factores de riesgo y la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades.

Análisis de los indicadores

Seleccione los niveles de aplicación de los indicadores, en correspondencia con los objetivos de la auditoría, clasifíquelos en:

Indicadores Estratégicos - miden el cumplimiento de los objetivos en base a: actividades, programas especiales, procesos estratégicos, proyectos organizacionales y de inversión.

Indicadores de Gestión - informan sobre procesos y funciones claves, se utiliza en procesos administrativos: controlar la operación, prevenir e identificar desviaciones del cumplimiento de los objetivos estratégicos, determinar costos unitarios por áreas, programas, unidades de negocios y centros de control, verificar el logro de las metas y sus desviaciones.

Indicadores de Servicios - miden la calidad con que se generan los productos y los servicios en función de estándares y satisfacción de usuarios o clientes, se emplean para implementar acciones de mejora continua, mejorar la calidad de atención a usuarios o clientes.

Indicadores Financieros – son utilizados para medir la rentabilidad, liquidez, financiamiento, producción y otros.

CAPÍTULO II

Relación entre las variables y los indicadores

Establezca relaciones entre las variables y los indicadores siguientes:

Indicadores de economía de los procesos: Se relacionan con la capacidad de una institución para generar y movilizar adecuadamente los recursos financieros en el logro de su misión. Relacione las variables de procesos y de productos.

Indicadores de economía de los insumos: Establecen relaciones entre los insumos o recursos (humanos, físicos, financieros y técnicos) necesarios en el desarrollo de las actividades de la entidad. Relacione las variables de insumo (uso) y de productos. Indicadores de eficiencia: Miden la relación de dos magnitudes: la producción física de los bienes y servicios y los insumos o recursos que se utilizaron para alcanzar el producto. El indicador habitual de la eficiencia es el costo unitario o el costo promedio, ya que relaciona la productividad física con su costo. Relacione las variables de insumos (asignación) y de productos.

Indicadores de eficacia: Relacione las variables de productos, con las metas de la organización, entidad o área a auditar.

Ficha técnica para cada uno de los indicadores

Elabore una ficha técnica para cada uno de los indicadores (Anexo 2) que debe ser reconocida por todos los niveles de la organización y contiene:

Nombre del indicador: se refiere a la denominación del indicador.

Factor crítico de éxito que apoya: son los factores internos o externos a la entidad, que deben ser identificados y reconocidos, porque apoyan o amenazan el logro de los objetivos previstos e impactos esperados.

Unidad de medida: es el valor del indicador da como resultado un índice que puede ser expresado en número, porcentaje, tiempo, dinero y cantidad, entre otros.

Cálculo del indicador: es la relación entre variables que permite observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objeto o fenómeno observado, en relación con los objetivos y metas previstas e impactos esperados.

CAPÍTULO II

Frecuencia: corresponde al período de tiempo en que se va a realizar la evaluación (anual o semestral).

Estándar: es el intervalo máximo y mínimo en que debe fluctuar el indicador. Es el valor que puede tomar el indicador dentro de parámetros establecidos.

Fuente: corresponde al lugar donde se origina la información.

Interpretación: es el cálculo del índice, es decir, la relación entre el valor del indicador con el estándar o nivel planificado, que permitirá obtener las brechas con respecto al óptimo.

Análisis de los indicadores

Considere para el análisis de los indicadores los siguientes criterios:

El resultado obtenido debe analizarse integralmente, acorde al esquema de planeación estratégica, determinando en qué medida dichos resultado apunta a cumplir los objetivos corporativos, estratégicos y operacionales.

Compare el resultado con los rangos preestablecidos, con períodos anteriores para ver su evolución en el tiempo o con otros sectores de la misma actividad.

Tenga claro los factores internos y externos ajenos al responsable y que afectan el resultado.

Determine las causas principales de los problemas para plantear las acciones correctivas que sean pertinentes.

ACCIONES GENERALES:

1.- Aplicar consecuentemente los principios de comprobación siguiente.

- a) La no aceptación de hechos y situaciones que no se hayan comprobado.
- b) El de certeza, es decir que la cosa sea cierta, que existe.
- c) El de posesión o propiedad, que indica que efectivamente de acuerdo con las leyes y legislación vigente pertenecen a la empresa los medios. Por ejemplo que no se trata de consignaciones que no pueden incluirse en los inventarios de la empresa.
- d) El de valuación, es decir que los medios aparecen en documentos y libros, a un valor razonable o realizable y no a valores falseados de más o de menos.

CAPÍTULO II

- e) El de disponibilidad, es decir que la empresa puede disponer libremente de sus medios y que estos no están sujetos a restricciones legales, como puede ocurrir con los inventarios en el caso de las pignoraciones, algunos fondos específicos, restricciones de activos fijos tangible o intangibles, etc.
- 2.- Aplicar las diferentes técnicas de auditoría de gestión según las circunstancias, comenzando por la comprobación del sistema control interno a través de la aplicación de uncuestionario de esta naturaleza y seguidamente los cuestionarios administrativos preparados a los efectos, ya que en este tipo de auditoría el cuestionario es un documento vital.
- 3.- Verificar toda la información obtenida verbalmente.
- 4.- Obtener las evidencias suficientes, competentes y relevantes en cada caso que se audite.
- 5.- Que las pruebas obtenidas determinen las causas y condiciones que originan los incumplimientos y las desviaciones. Estas pruebas pueden ser totalmente internas o externas.
- 6.- Cuantificar todo lo que sea posible, para determinar el precio del incumplimiento, es decir hay que determinar en detalle el nivel de cumplimiento de la economía, eficiencia, eficacia, ecología, equidad y de otros factores, teniendo en cuenta condición anterior, causa y efecto:
- 6.1.- Realizar la evaluación Económico Financiera de la Estrategia elaborada por la empresa, considerando ésta como un Proyecto en el cual el importe de la Inversión se corresponde con el total del Activo empleado para ejecutar la misma, para lo cual se emplearán indicadores que nos permitan efectuar una caracterización general de las cinco "Es", empleándose, entre otros, el VAN, la TIR, el R.S.I, el Ingreso Residual, el E.V.A y el Nuevo Valor Creado por la empresa, determinando éste último como la diferencia entre el nivel de Ventas y el Consumo Material más la Depreciación prevista en cada etapa. Para lo cual se confeccionará un Cuadro de Mando el que se adjuntará al Informe Final de la Auditoría.
- 6.2.- Realizar la evaluación del desempeño de la Gestión en el período que se audita, para lo cual se procederá a determinar el Precio del Incumplimiento, utilizando para ello, una serie de pruebas que abarquen

CAPÍTULO II

los aspectos relevantes de las actividades de las áreas centrales y funcionales y que no pueden limitarse sólo al aspecto económico financiero sino, a toda una serie de aspectos, donde el factor organizativo, técnico y tecnológico y los indicadores propios de estas actividades se tengan en cuenta. El análisis debe poner en evidencia los problemas que en el período pueda presentar la empresa en las cinco "Es".

- 6.3. Aplicar los cuestionarios Administrativos para evaluar el aspecto Socio Sicólogo y las funciones administrativas fundamentales, según aparecen en el anexo 1, así como Encuestas y otras pruebas que a juicio de los auditores sean necesarias para comprobar el Clima Social imperante y su efecto en el cumplimiento de la misión asignada a la entidad.
- 6.4. Realizar el análisis conjunto del equipo para determinar con carácter sinérgico el resultado final del trabajo, definiendo el Problema Principal que presenta la empresa en el desempeño de la gestión, así como el precio de éste, por lo que se definirá a cada grupo la correspondiente área que auditará. Para esto se presentará en un Gráfico de Causa-Efecto, y se mostrará en anexo como conclusiones la cuantificación del Precio del Incumplimiento y sus causas.
- 7.- Se cuidará que el trabajo de los especialistas que no son auditores, se realice sobre la base de los objetivos definidos en el planeamiento y bajo las instrucciones del jefe de grupo de auditoría.
- 8.- El equipo de auditoría y especialistas deben reunirse al finalizar cada día de trabajo a una hora determinada para revisar, comentar y discutir el trabajo realizado por cada miembro del equipo, reorganizando, enmendando o incluso volver a hacer el mismo trabajo con otra visión y perspectiva si es necesario.
- 9.- Realizar cualquier otra cuestión que se presente teniendo en cuenta precisamente la flexibilidad del programa.

RESULTADOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN A LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y OPERATIVOS DE LA EMPRESA DE PRODUCTOS LÁCTEOS BAYAMO.

En este capítulo, se exponen los resultados prácticos de la investigación alcanzados por el estudio realizado mediante el programa general propuesto en la investigación, en la Empresa de Productos Lácteos de Bayamo, perteneciente al Ministerio de Industrias Alimentarias, a partir de la contextualización de los procedimientos expuestos en el capítulo anterior, los cuales servirán de vía para conocer la efectividad de la gestión en el mejoramiento de los de los procesos administrativos, financieros y operacionales de esta empresa.

3.1 Auditoría de gestión en la Empresa de Productos Lácteos de Bayamo. Fases para su desarrollo.

Fase de planeación

Caracterización de la empresa.

La Empresa de Productos Lácteos de Bayamo, se funda en 1976 con la nueva división política administrativa integrada en esa primera fase por tres fábricas, Combinado Dietéticos, Fábrica de Quesos y Mantequilla, la Hacienda y la Fábrica de Helados. Posteriormente, con la desaparición de la Empresa de Pasteurizadoras en 1981 se le suman las Pasteurizadoras de Manzanillo y el Alba y mediante el desarrollo de un proceso inversionista se pone en funcionamiento la fábrica de quesos; en 1987 se pone en marcha la Fábrica de Envases Metálicos y en 1990 lo que era un centro de enfriamiento de leche se convierte en la Pasteurizadora de Media Luna.

En el transcurso del año 2001 se lleva a cabo la ejecución de la inversión de una línea para la producción de láminas de polietileno, la cual es ubicada en la fábrica de Envases Metálicos; siendo esta su única producción.

En el año 2006 se efectúa el reordenamiento de la estructura organizativa, pasando la fábrica de Envases Metálicos a formar parte de una línea de producción del Combinado Dietéticos; quedando estructurada la empresa en, Combinado Dietético, Combinado la Hacienda, Combinado Lácteo,

CAPÍTULO III

Pasteurizadora Alba, Pasteurizadora Manzanillo, Pasteurizadora Media Luna, Unidad Agropecuaria y Unidad de Dirección.

La empresa de Productos Lácteos de Bayamo cuenta con una alta capacidad de producción y fabrica un amplio surtido de productos derivados de la leche, soya y láminas de polietileno, además, ocupa un lugar importante, tanto en el contexto territorial como en la Unión y el Ministerio de la Industria Alimenticia, lo que viene dado por lo que representa desde el punto de vista económico, político y social, y que está determinado por al alto grado de diversificación en sus líneas productivas.

Identidad corporativa.

“Empresa productora y comercializadora de derivados lácteos, de soya y láminas de polietileno, con una alta diversificación en sus líneas de productos los que son reconocidos por su calidad y tradición, así como también por la calificación y experiencia de los recursos humanos”.

Principales productos

- | | |
|------------------------------|-------------------------|
| ✓ Leche condensada azucarada | ✓ Queso Mozzarella* |
| ✓ Leche evaporada | ✓ Queso Cubanito* |
| ✓ Lactosán | ✓ Queso Patagrás* |
| ✓ Ceremix | ✓ Queso Siboney* |
| ✓ Lactosoy | ✓ Queso Fundido* |
| ✓ Materlac | ✓ Quesos Blanco* |
| ✓ Harina lacteada | ✓ Queso Montecarlos* |
| ✓ Arepas | ✓ Queso minidosis* |
| ✓ Chocolé | ✓ Mantequilla |
| ✓ Leche de soya en polvo | ✓ Queso crema* |
| ✓ Café con leche en polvo | ✓ Queso crema de soya* |
| ✓ Leche entera en polvo* | ✓ Crema untable de soya |
| ✓ Leche descremada en polvo | ✓ Cremas de queso |

CAPÍTULO III

- ✓ Leche con chocolate en polvo
- ✓ Mezcla en polvo para frozen*
- ✓ Mezcla en polvo para helado*
- ✓ Salsa Bayamesa
- ✓ Mezcla de leche c/chocolate*
- ✓ Mezcla de leche c/café*
- ✓ Harina dietética
- ✓ Mezcla para natilla*
- ✓ Alimento Tónico Fortificante
- ✓ Leche fluida y concentrada
- ✓ Leche saborizada de soya
- ✓ ButterOil criollo
- ✓ Helados (tinas, potes y paquetería)*
- ✓ Crema fresca de leche
- ✓ Yogurt natural y saborizado*
- ✓ Yogurt de soya*
- ✓ Requesón
- ✓ Lactofrés
- ✓ Sabores concentrados
- ✓ Láminas de polietileno
- Refresco instantáneo

* Productos de mayor demanda, o sea, los productos principales.

Misión

“Satisfacer a los clientes al producir y comercializar con calidad y eficiencia derivados lácteos, de soya y láminas de polietileno; apoyados en una fuerza de trabajo, altamente calificada, en un clima laboral participativo, tecnología especializada y tradición en la actividad”.

Visión

- ✓ Empresa productora y comercializadora de derivados lácteos y de soya, láminas de polietileno para el envase y embalaje de alimentos; dirigidos a las entregas planificadas y al mercado en divisas, con énfasis en las exportaciones, con una alta eficiencia y niveles de calidad que satisfacen a los clientes.
- ✓ Se encuentra implantado el sistema HACCP sobre la inocuidad de los alimentos en las líneas de leche condensada, cereales extrudidos, dulce de

CAPÍTULO III

leche y yogur y se completa la documentación de las restantes líneas de producción. Funcionan de forma estable los comités de calidad.

La empresa procesa, actualmente, más de 31000 de toneladas de alimentos, los cuales están destinados a la satisfacción de la canasta básica de la provincia, y un determinado aporte a otros territorios, así como productos que cubren la totalidad de la demanda del balance nacional; destinándose a las ventas en divisa solamente el 7,0% de la producción. Algunos de estos productos están destinados para la canasta básica, lo cual tiene gran importancia para el país ya que podemos sustituir importaciones por exportaciones.

Principales clientes.

- ✓ Dirección del PCC Provincial y Municipal.
- ✓ Ministerio de la Industria Alimenticia.
- ✓ Empresas de la Unión Láctea.
- ✓ Ministerio de Salud Pública.
- ✓ Unidades Presupuestadas del Sistema de Educación en Granma.
- ✓ Empresa de Servicios Especiales y la Gastronomía.
- ✓ Empresa Provincial Alimentaria.
- ✓ INDER.

Áreas de resultados claves.

1. Producción
2. Acopio de leche
3. Mantenimiento e Inversiones
4. Gestión de Mercado
5. Transporte
6. Gestión de la Calidad
7. Tecnología de la gestión total eficiente de la energía
8. Control Económico
9. Gestión de los Recursos Humanos
10. Ciencia, Técnica y Medio Ambiente
11. Defensa, Seguridad y Protección
12. Dirección

CAPÍTULO III

A.R.C.: PRODUCCIÓN

Objetivo # 1: Garantizar las producciones acordadas para contribuir al mejoramiento del nivel de vida de la población, con un uso eficiente de las materias primas asignadas para tales efectos.

A.R.C.: ACOPIO DE LECHE

Objetivo #2:Garantizar el acopio del volumen de leche fresca disponible en las unidades con la calidad y composición que requiere la industria.

A.R.C. MANTENIMIENTO E INVERSIONES.

Objetivo # 3:Realizar con calidad el mantenimiento industrial y el plan de inversiones para garantizar el buen funcionamiento de los equipos e instalaciones y reducir al mínimo las roturas imprevistas y tributar convenientemente a la eficacia y eficiencia de la producción.

A.R.C.: GESTIÓN DE MERCADO.

Objetivo # 4: Incrementar los niveles de comercialización de nuestras producciones para el mercado nacional planificado en el límite de las asignaciones y en divisas de manera tal que alcancemos la satisfacción de nuestros clientes y de esta manera sustituir importaciones y mantener un mercado de exportaciones en constante ascenso.

A.R.C.- TRANSPORTE.

Objetivo # 6: Mejorar el estado técnico del parque automotor para disminuir las afectaciones de calidad en el acopio de leche fresca y garantizar una adecuada gestión de ventas, distribución, administración y abastecimiento.

A.R.C:GESTIÓN DE LA CALIDAD

Objetivo #7: Garantizar la calidad requerida en nuestras producciones para lograr la satisfacción de nuestros clientes.

A.R.C: CIENCIA Y TÉCNICA Y MEDIO AMBIENTE

Objetivo # 8: Aprovechar el desarrollo constante de la Ciencia y la Técnica, implantando los logros que se vienen alcanzando en la Industria Alimenticia, garantizando así la protección del Medio Ambiente

CAPÍTULO III

A.R.C.CONTROL ECONÓMICO.

Objetivo# 9: Garantizar el cumplimiento de las normas, procedimientos y principios que rigen la Contabilidad y el Control Interno, sobre los recursos materiales, laborales y financieros, partiendo de la proyección de los indicadores del plan técnico-económico y el plan financiero de la empresa.

A.R.C. GESTION EFICIENTE DE LA ENERGIA

Objetivo #10: Desarrollar una cultura empresarial sobre el uso racional y eficiente de los portadores energéticos, soportados en un sistema de información confiable y oportuna.

A.R.C.: GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS

Objetivo # 11: Desarrollar la gestión de los recursos humanos garantizando un eficaz reclutamiento y selección del personal, sin incrementar el ingreso monetario por peso de valor agregado Bruto y que la capacitación responda al desarrollo científico técnico y a las necesidades de aprendizaje adecuado al incesante desarrollo del capital humano, en el marco de los nuevos cambios que se experimentan en los procesos productivos.

A.R.C.: DEFENSA, SEGURIDAD Y PROTECCIÓN FÍSICA.

Objetivos:

- 12- Mantener la condición de Listos Para la Defensa en la II Etapa, prepararnos para alcanzar esta condición en la III Etapa.
13. Fortalecer el sistema de Seguridad y Protección Física y Avanzar en las tareas de enfrentamiento a las indisciplinas, ilegalidades, manifestaciones de corrupción.

A.R.C.: DIRECCIÓN

Objetivo # 14: Perfeccionar el estilo y métodos de dirección de los cuadros y reservas sobre la base de una adecuada preparación, superación y supervisión.

VARIABLES ESTRATEGICAS (Matriz DAFO)

Variables estratégicas internas

DEBILIDADES	FORTALEZAS
D1 Tecnologías obsoletas en algunas líneas de productos	F1 Reservas de capacidad instalada
D2 Ausencia de sistema de gestión de calidad	F2 Tradición en diferentes líneas de producción
D3 Deficiente control interno.	F3 Alto grado de diversificación y exclusividad de productos
D4 Falta de organización en los mecanismos de abastecimiento	

Variables estratégicas externas.

OPORTUNIDADES	AMENAZAS
O1 Sustitución de importaciones	A1 Insuficiente volumen de entregas de leche fresca y mala calidad
O2 Existencia de clientes potenciales en el país.	A2 Fuertes variaciones negativas en los precios de materias primas.
O3 Mercado de exportaciones creciente.	A3 Incremento de las normativas de salud, calidad y ecología

Análisis de los recursos organizacionales:

La organización posee los recursos suficientes para lograr satisfacer la demanda real y potencial del mercado. La empresa en este último año ha expandido su mercado, dando cumplimiento a lo establecido en el Sistema de Gestión de la Calidad ISO 9000 implementado, para lo cual se realiza una encuesta a sus principales clientes con el objetivo de recoger el grado de satisfacción de los mismos con respecto a los productos recibidos, evaluando

CAPÍTULO III

la calidad, sirviendo estos resultados como base para la toma de decisiones por parte de la dirección.

Existe correspondencia entre los recursos con que cuenta la empresa y los objetivos que se han trazado, se cuenta con todos los recursos humanos, financieros y materiales para llevar a cabo los procesos administrativos financieros y operativos.

La estructura que posee la empresa posibilita la efectividad de la ejecución de los procesos de la entidad, en la actualidad se han producido algunos cambios en correspondencia con el proceso de reordenamiento laboral y el perfeccionamiento empresarial.

El poder de la toma de decisiones favorece la implementación de las actividades de la entidad, en este proceso se cuenta con un reglamento que permite la participación de los trabajadores en el proceso de dirección. La oportunidad de la información en la empresa permite la toma de decisiones para disminuir los riesgos.

El sistema de control interno implementado no es efectivo, al no funcionar el comité de prevención con la sistematicidad que le permita analizar todos los hechos delictivos, afectando el logro de la economía, eficiencia y eficacia de la empresa.

De forma general los valores de los trabajadores son compatibles con el proceso de dirección estratégica de la organización, la empresa tiene un Reglamento de Valores que es aplicado, aunque todavía existen dificultades en la materialización de los valores de manera individual y esto está vinculado al desempeño de cada trabajador.

Análisis de los recursos físicos:

1. La tecnología es obsoleta, en la mayoría de las líneas de producción, lo que provoca interrupciones frecuentes del proceso productivo.
2. Los recursos materiales se compran según lo reglamentado en el proceso inversionista, teniendo en cuenta las necesidades de cada una de las plantas de producción y los niveles de prioridad con énfasis en la canasta básica.

CAPÍTULO III

4. En la Entidad existe un manual de identidad corporativa, cuentan con un eslogan, un logotipo, una Intranet corporativa y también tiene 3 especialistas que se dedican a la mercadotecnia.
5. Todos los productos, se distribuyen a través del mismo canal, son planificados y sujetos a las normativas del Ministerio de la Industria Alimenticia (MINAL).
6. En la entidad no todos los sistemas de controles están automatizados.
7. La empresa está en perfeccionamiento, la misma tiene cierta autonomía, todos sus trabajadores participan en el proceso de toma de decisiones junto a la dirección de la empresa y se les mantiene informados de todas las cosas que se determinan en estas reuniones.
8. En sentido general la imagen y reputación de la organización es buena.
9. Todos los servicios de ventas por parte de la empresa se cumplen, considerándose positivos.
10. Referente a la cuota de mercado, es la que está planificada. La promoción es escasa, aunque se debe considerar que parte del mercado es cautivo.
11. La estructura organizacional, procesos, subprocesos y actividades dentro de la entidad están definidos quedando constituidos de forma plena ya que la misma está en perfeccionamiento.

Proceso de renovación estratégica.

La organización cuenta con otras estrategias para darle cumplimiento a la estrategia general.

1. Estrategia de Mercado.
2. Estrategia de capacitación y preparación de los cuadros
3. Estrategia ambiental
4. Estrategia de Recursos Humanos
5. Estrategia informática.
6. Estrategia Económica.
7. Estrategia de la innovación.

Definición de procesos, subprocesos y actividades.

CAPÍTULO III

Proceso: se define como “conjunto de actividades mutuamente relacionadas o que interactúan, las cuales transforman elementos de entrada en resultados.

En la empresa se llevan a cabo unas series de procesos encaminados al mejoramiento empresarial y la medición de la economía, eficiencia y eficacia dentro de la misma, como a continuación se presenta:

1. PG – 01

Proceso de Responsabilidad de La Dirección

2. PG – 02

Proceso de Gestión de Compras.

3. PG – 03

Proceso de Gestión de Capital Humano.

4. PG – 04

Proceso de planificación y realización del producto.

5. PG – 05

Proceso de medición y análisis de los resultados.

- Inspecciones.

- Auditorias.

- Encuestas.

Evaluación del Control Interno.

En la empresa está diseñado el sistema de control interno, según la Resolución 60 de la CGR “Normas del control interno”, por cada uno de los componentes, pero aún existen deficiencias que limitan la eficiencia de las operaciones. En el análisis por cada componente se pueden destacar los siguientes:

Ambiente de control

- La empresa no cuenta con el registro sanitario para sus productos.
- No se confeccionan los planes de trabajo individual de los cuadros.
- Aunque se cumple el plan global en valores, no se cumple el plan de producción físicas por productos, tanto en moneda nacional como en divisas.

CAPÍTULO III

- Todo el personal técnico no ha recibido cursos o seminarios con instrucciones específicas.

Gestión y prevención de riesgos

La empresa tiene identificado los riesgos internos y externos y elaborado el plan de prevención por operaciones, pero no existe un seguimiento a estos, existiendo riesgos de gran significación por su importancia y el nivel de frecuencia como son:

- Generación de desechos peligrosos.
- Seguridad y protección de los recursos.
- Existencia de productos químicos ociosos.
- No están establecidos los mecanismos de aprobación, autorización, supervisión y evaluación de la calidad en cada proceso, subproceso, y actividades que inciden directamente en la calidad e inocuidad.

Actividades de Control

La empresa tiene diseñada las actividades de control, pero no realiza el seguimiento de estas, como se puede evidenciar a continuación.

- No existe un programador para las tareas de Mantenimiento.
- En algunas UEB no cuentan con Códigos de Prácticas de Higiene.
- En algunas UEB no cuentan con otros documentos, regulaciones y legislaciones vigentes para la producción de alimentos, en especial las Normas Cubanas del Sistema de normas Sanitarias de Alimentos y otras Normas Obligatorias (etiquetado, aditivos etc.) no se aplican adecuadamente.
- No existen instalaciones adecuadas para la limpieza y desinfección de utensilios y equipos de trabajo contruidos de materiales resistentes a la corrosión y de limpieza fácil.
- La transportación no se realiza en horarios tales que faciliten la reducción al mínimo de los daños o deterioro de los productos.

Información y comunicación.

- No están definidos adecuadamente los flujos y los canales de información y comunicación.

CAPÍTULO III

- No siempre la información llega a todos los niveles de dirección y a los trabajadores con la calidad y oportunidad requerida.
- No se han establecido las rendiciones de cuenta de las UEB ante el comité de prevención de la empresa.

Supervisión y monitoreo

- No se realiza el monitoreo del control interno en las UEB.
- No se utiliza la evaluación del control interno para medir el impacto en el cumplimiento de las tareas y los objetivos de trabajo.
- Aunque existe el comité de prevención, en él no se analizan adecuadamente las indisciplinas y el control interno en las UEB.

FASE DE EJECUCION:

Análisis del resultado de Indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

Economía

Análisis del capital de trabajo.

El Capital de Trabajo, en su aspecto cuantitativo, representa un monto para el año 2011 de (5.553.678,19) pesos, experimentando un crecimiento de 10.096.400.89 pesos con relación al año 2010 en el cual fue de (15.650.079.08) pesos, el aumento del mismo fue debido a un leve mejoramiento de la rentabilidad y, fundamentalmente, a financiamientos externos adquiridos. Por tanto, aunque la empresa ha evidenciado un crecimiento en su fondo de maniobra, no tiene suficiente disponibilidad de recursos para ejecutar sus operaciones, así como capacidad para enfrentar sus compromisos a corto plazo, o sea, no tiene capacidad de cubrir con sus activos más líquidos a sus pasivos a corto plazo dentro de un año o ciclo financiero a corto plazo, ya que el monto de capital de trabajo para ambos años es negativo.

Así mismo, la Razón Circulante muestra para ambos años saldos desfavorables, aunque evidenciando un crecimiento para el año analizado, al cierre del 2010 la liquidez general es de 0.63 pesos, o sea, por cada peso de deuda a corto plazo, la entidad dispone solo de 0.63 pesos de activos a corto plazo para hacer frente a sus compromisos a corto plazo.(Ver anexo1).

CAPÍTULO III

De esta forma, la empresa no cuenta con fondo de maniobra, ya que muestra saldos negativos tanto para el año analizado como el anterior, aunque manifestando una leve recuperación tanto de su liquidez como de su capital de trabajo, ambos saldos de dichos indicadores siguen siendo desfavorables, así la empresa carece de un fondo de maniobra que posibilite cubrir sus deudas a corto plazo y poder manejar sus operaciones diarias sin dificultad, e incurrir en inmovilizaciones y retrasos en su deudas a corto plazo, por otro lado, este incremento estuvo posibilitado primeramente por los financiamiento externos adquiridos y por un incremento leve se su rentabilidad, lo cual favoreció incrementos en sus activos más líquidos en un 14%, y disminución en sus pasivos circulantes en 15% .(Ver anexo 2)

Análisis del Financiamiento Permanente.

Al analizar las razones de estabilidad se puede conocer sobre la participación de las distintas fuentes de financiación de la entidad. En este sentido, la empresa se encuentra financiada con cerca de un 40 por ciento de financiamiento propio, mejorando su solidez respecto al año anterior que solo tenía 24,70 por ciento de autonomía. En concordancia con esto, el endeudamiento disminuyó desde un 75 por ciento a un 60 por ciento. De esta forma, la entidad se encuentra financiada en gran cuantía mediante pasivos, aunque ganó bastante en autonomía respecto al período anterior.(Ver anexo 3).

Por otra parte, se decidió analizar las características de la financiación ajena a partir de la evaluación de la calidad de la deuda, resultando que, prácticamente, la totalidad de la financiación ajena se concentra en los pasivos a corto plazo, fundamentalmente en las partidas de préstamos bancarios y cuentas por pagar a proveedores.

Asimismo, el análisis indica que producto de las deficiencias de disponibles que normalmente presenta la entidad, la misma se ha visto obligada a recurrir a la financiación mediante préstamos bancarios a corto plazo para poder cumplir sus obligaciones financieras, lo que implica la ocurrencia de costos financieros adicionales que actúan en detrimento de la rentabilidad. También, por este mismo motivo, la entidad ha tenido que demorar los compromisos con sus

CAPÍTULO III

proveedores y financiarse mediante créditos comerciales, afectando de esta forma su prestigio crediticio.

En resumen, la empresa presenta serios problemas en su capital de trabajo desde el punto de vista cuantitativo, originado fundamentalmente, por su incapacidad de autogenerar fondos a partir de las utilidades, ya que presenta problemas de rentabilidad. A tono con esto, la entidad ha tenido que acudir a otras fuentes de financiación para contar con disponibles para sus operaciones, acudiendo, fundamentalmente, a fuentes de financiación a corto plazo mediante los instrumentos de préstamos bancarios y la retención de cuentas por pagar. Asimismo, para contribuir con su situación, el organismo superior ha realizado varias inyecciones millonarias de capital de trabajo, lo cual le ha permitido liquidar parte de sus compromisos y mejorar su posición. Sin embargo, esto resulta aún insuficiente al no poder revertir su situación de capital de trabajo neto negativo, además de que no constituye en una solución sostenible mientras no sea capaz de mejorar su rentabilidad.

Análisis de la gestión de los inventarios.

El análisis de los indicadores de la gestión de inventarios arrojó que los mismos disminuyeron su rotación, de aproximadamente 9 veces a 8, lo cual implica un ciclo de conversión de inventarios de 43 días. En este sentido, aunque se observa que la rotación de inventarios disminuye, se puede afirmar que la empresa mantiene por lo general un buen período de transformación de los mismos al oscilar cerca de 40 días como promedio.

De cualquier forma, lo anterior no quiere decir que la empresa tiene esta situación para todos sus renglones de inventarios, pues según los informes del cierre del año 2011, la entidad posee inventarios ociosos por un valor de 424 846,38 pesos, representados, fundamentalmente, por piezas de repuestos y pegatinas de productos que ya no se fabrican en esta empresa. (Ver anexo 4)

Análisis de la gestión de cobros.

En el análisis de la gestión de cobros se observa que la empresa mantiene un excelente ciclo de cobros inferior a los 20 días y con una rotación de aproximadamente 20 veces al año. Lo anterior puede estar condicionado por la situación financiera de sus clientes fundamentales y por la definición de una

CAPÍTULO III

política de créditos donde se limita a los clientes a comprar a esta empresa si poseen deudas comerciales con la misma. Para un análisis más detallado se realiza el análisis de las cuentas por cobrar por antigüedad de saldos (Ver anexo 5).

El análisis por antigüedad de saldos resulta importante al mostrar las partidas envejecidas que pudieran enmascarse en el valor de la rotación de las cuentas por cobrar. En este sentido, se puede evidenciar que la empresa posee para el cierre del 2011 el 99,87 por ciento de sus cuentas por cobrar dentro de los términos de 30 días y solo valores muy pocos significativos fuera de términos. Además, posee un efecto por cobrar de 217 000 pesos con el MINCIN, utilizando una carta de crédito como instrumento para convertir el crédito comercial moroso en un documento de mayor peso legal y que genere intereses.

Análisis de los indicadores para la Gestión del efectivo

La prueba ácida o razón de liquidez inmediata ofrece resultados aproximadamente similares al período anterior, los cuales son considerados como bajos al describir que la empresa cuenta con solo 0,51 pesos de activos circulantes más líquidos para hacer frente a sus deudas a corto plazo.

Por su parte en el análisis de la disponibilidad o tesorería, su cálculo reflejó que para el 2010 fue de 0.10 pesos, o sea, prácticamente no existe ninguna disponibilidad de efectivo para hacer frente a sus deuda a corto plazo, siendo para 2011 similar, aunque mostrando un leve incremento 0.09 pesos, lo cual es favorable para la entidad, pero aunque se evidencia una recuperación para ambos años se expone en una situación de impagos por lo que no puede pagar sus deudas de manera inmediata ya que no cuenta con suficiente efectivo. Esto ha obligado a la entidad a retrasar el pago a sus proveedores, reflejado también en la existencia de un ciclo de pagos de aproximadamente 94 días que igualmente mejoró respecto al período anterior; pero continúa siendo muy elevado.

De forma general, se concluye que para ambos períodos la empresa no cuenta con suficiente liquidez, condicionada por la insuficiencia de capital de trabajo (aspecto cuantitativo), pues en la administración de sus partidas componentes

(aspecto cualitativo) se observan resultados favorables al mostrar un ciclo de conversión de inventarios y ciclo de cobros bastante cortos. (Ver anexo 6).

Eficiencia

Análisis de los Fondos Propios generados internamente.

En este sentido, se puede evidenciar que la entidad mejora notablemente el porcentaje de los costos de ventas, disminuyendo de un 85 por ciento en el 2010 a un 78 por ciento en el 2011, (ver anexos 7 y 8), lo cual le permite incrementar, lógicamente, su margen de utilidad bruta y consigo la capacidad básica de generación de utilidades. Aun así, se considera por parte de los especialistas que la proporción de costos por peso de ventas en esta entidad continúa siendo alta y la empresa deberá realizar esfuerzos en aras de lograr una disminución que lo conlleven a un mejor margen de utilidad.

Por otra parte, la entidad disminuyó los montos de otros gastos en más de 800 000 pesos, representando un 19 por ciento de las ventas en el 2010 y un 16 por ciento en el año analizado, lo cual le permitió contribuir en la mejora de su rentabilidad. De cualquier forma, se considera que el monto de estos gastos continúa siendo, extremadamente alto, sobre todo cuando la entidad no fue capaz de generar otros ingresos que contribuyan a apalejar los mismos, pues el monto de la partida de otros ingresos disminuyó, marcadamente, en más de 7 millones.

De esta forma, aun cuando se evidencia una mejora de la rentabilidad expresada en el incremento de la utilidad en más de 400 000 pesos, y apoyada en el incremento de las ventas, la disminución del porcentaje de costos por peso de ventas y la disminución de los otros gastos, se considera que esta es poca representativa acorde con el nivel de operaciones de la entidad. En este sentido, el margen de utilidad neta y el rendimiento sobre la inversión continúan siendo inferiores al uno por ciento, marcando una débil capacidad de la entidad de generar beneficios a partir de sus ventas y sobre la base del nivel de inversiones en activos. Asimismo, es importante señalar que la rotación del activo es mayor que uno, por lo que la entidad posee un nivel de ventas suficientemente alto en comparación con su inversión en activos y el problema

CAPÍTULO III

fundamental radica, por tanto, en su pobre margen de utilidad debido a sus altos costos y gastos.

Según los informes de años anteriores, la empresa estuvo obteniendo pérdidas en los últimos períodos, constituyendo esta, la razón fundamental del sobregiro del capital de trabajo neto y continúa siendo, en el presente, el talón de Aquiles de la empresa, en cuanto a su limitación para generar fondos internamente y mejorar su situación económico-financiera.

Eficacia

- En la Producción Mercantil se terminan valores de \$92 875 601,40 cumpliéndose el plan del año al 102% con un valor de \$2 109 101,40 por encima de lo planificado, creció con respecto al año anterior en \$3 450 398,40 para un 0,04%.
- En el Gasto de Materiales se gastó un 32% por encima de lo planificado siendo este para el período analizado de \$24 147 656,36.
- El Salario medio mensual por trabajador hasta la fecha es de 589 pesos, 5 % más que lo planificado, pero 10 pesos menos que el año anterior. No obstante los trabajadores recibieron el 101% del salario promedio mensual previsto por el plan.
- El Gasto Material / Producción Bruta fue de un 26% significando que por cada peso de Producción Bruta se gastó 0.26 pesos de Materiales.
- Las Ventas alcanzan los \$90 685 735,93 para el 110% del plan, sobre cumpliéndose con \$85 828 35.93 presentando un incremento de \$12 500 150,01 con respecto al año anterior, para el 116 %.
- El Costo por peso de Producción Vendida alcanzado fue de 0,82 por cada peso de venta para un incremento de un \$0,01 con respecto al plan de \$0,81. Disminuyendo con respecto al año anterior en \$0,03. Manteniéndose un valor elevado en este indicador.
- Se cierra con utilidades antes de impuestos con valor de \$13 493 401,38 para el 130% del plan del año con \$3 148 139,26 por encima, resultado

CAPÍTULO III

muy favorable con respecto al año anterior que solo fue de \$6 867 371,16.

- Del total de utilidades: \$13 493 401,38 se aportan al Presupuesto del Estado por concepto de Impuestos sobre Utilidades \$4 722 190,47.
- En Obligaciones con el Presupuesto del Estado en esta fecha el saldo fue de \$ 599 419,11 que representa el 0,15% del pasivo circulante.

Informe de Auditoría

Empresa de Productos Lácteos Bayamo

La Auditoría tuvo como objetivos los siguientes:

1. Emitir opinión sobre el estado de Control Interno, la Prevención y la memoria de los estados contables financieros y determinar si se están llevando a cabo programas o actividades legalmente autorizadas, evaluando el cumplimiento de las disposiciones reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, planes, normas y procedimientos establecidos.
2. Examinar si la entidad ha establecido políticas encaminadas a identificar, potenciar y satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes o usuarios, a partir de la obtención, estabilidad y mejora continua de los indicadores de desempeño global, la utilización de las capacidades e infraestructura creada.
3. Evaluar si los procesos asociados a las funciones de aseguramiento material oportuno, producción y comercialización, se garantizan al menor costo económico posible, eficiente y eficaz, determinando el grado de cumplimiento de los objetivos y metas propuestos.
4. Proporcionar recomendaciones para mejorar la calidad, información y gestión de la administración, conforme a los deberes y atribuciones que se le han conferido a la entidad.
5. Se aplicaron las indicaciones metodológicas para la auditoría de gestión, a través de este se evaluaron los objetivos generales asociados a la economía, eficiencia y eficacia, el estado de Control Interno, la situación

CAPÍTULO III

contable financiera y la actividad de prevención, tomando como fundamento los atributos en cuanto a: Condición; Criterios; Causa y Efecto de las transacciones y hechos.

6. Se verificaron por muestras, operaciones de enero a diciembre del año 2011, aunque fue necesario extender algunas a períodos anteriores y posteriores para una mayor precisión de los resultados, en cuanto a la determinación de la economía, eficiencia y eficacia y las asociadas a las operaciones con el efectivo, cuentas por cobrar y pagar, inventarios de medios materiales.
7. Para realizar el trabajo se contó con el apoyo y participación de especialistas en la materia y los propios auditores de la entidad. Se aplicaron las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

CONCLUSIONES DEL INFORME

El análisis y los resultados que muestra la entidad en cuanto a los indicadores de **economía, eficiencia y eficacia**, no están en correspondencia con las potencialidades de la misma, por lo que no alcanza el mejor resultado en cuanto al rendimiento de la inversión y la actividad productiva en unidades físicas por producto, el estado de Control Interno se califica de **Deficiente**.

1. El manejo inadecuado de los recursos destinados inciden en que aun cuando existe un comportamiento favorable del costo respecto al plan aún se mantiene en valores elevados. En el Gasto de Materiales hubo un sobre gasto de un 32 por ciento con respecto a lo programado mientras que la Producción mercantil sólo aumentó en un 2% respecto al plan.
3. La empresa presenta serios problemas en su capital de trabajo, originado fundamentalmente, por su incapacidad de autogenerar fondos a partir de las utilidades, ya que presenta problemas de rentabilidad. Asimismo, para contribuir con su situación, el organismo superior ha realizado varias inyecciones millonarias de capital de trabajo, lo cual le ha permitido liquidar parte de sus compromisos y mejorar su posición. Sin embargo, esto resulta aún insuficiente al no poder revertir su situación de capital de trabajo neto negativo, además de que no constituye en una solución sostenible mientras no sea capaz de mejorar su rentabilidad.

CAPÍTULO III

4. La entidad ha tenido que acudir a otras fuentes de financiación para contar con disponibles para sus operaciones, acudiendo, fundamentalmente, a fuentes de financiación a corto plazo mediante los instrumentos de préstamos bancarios y la retención de cuentas por pagar.
5. Existe desorganización, descontrol y faltante de inventario, la empresa tiene esta situación para todos sus renglones de inventarios. Además de poseer inventarios ociosos representados, fundamentalmente, por piezas de repuestos y pegatinas de productos que ya no se fabrican en esta empresa.
6. No se cumplió con todos los objetivos específicos a tratar dentro de cada ARC, estos son los objetivos 2, 3, 6, 8,9, 11, 12 y 14 para un índice de avance del 57%.

RESULTADOS

Rendimiento de la Producción Basada en Resultados.

Comportamiento de la capacidad instalada.

El incumplimiento del uso de la capacidad instalada durante el año pasado estuvo dado por.

1. Alto índice de roturas tecnológicas, fundamentalmente en los combinados de helados y quesos, (roturas de las calderas).

Comportamiento de la Producción.

Se sobre cumple el plan de producción ascendente a \$90 766 500, aunque se incumple el plan en unidades físicas de algunos productos como se muestra a continuación.

Productos	U/M	Plan	Real
Leche fluida	t	12000,0	9000,0
Lactosan	t	136,0	158,0
Helados total	MG	1300,0	1000,0

Yogurt de Soya	t	14000,0	13000,0
Quesos Total	t	600,0	400,0

Gestión de la Empresa Basada en Resultados

La entidad no siempre cumple en tiempo, lugar, y calidad los objetivos y metas establecidas con los recursos asignados, teniendo en cuenta que en ocasiones no adquiere algunas materias primas que requiere con la calidad y en la cantidad apropiada.

La entidad ha establecido un Sistema de Gestión de la Calidad que le permite:

- Determinar las necesidades y expectativas de los clientes o usuarios de sus productos.
- Establecer las políticas y los objetivos de calidad de la organización.
- Establecer e implementar un proceso de mejora continua del SGC.

1. De acuerdo a los cálculos realizados tomando como fuente la estructura de datos informada en los Estados Financieros de la entidad, estos no expresan resultados favorables con respecto a la rentabilidad, presentando además un capital de trabajo negativo.

2. Este criterio está fundamentado en la obtención de solo 0,56% de margen de utilidad sobre ventas, generando una Utilidad Neta mínima ascendente a \$511 301,22.

El efecto combinado del insuficiente rendimiento del activo total y de la baja generación de utilidades, como consecuencia de altos costos y gastos es:

3. El capital de trabajo es negativo, por lo que la entidad tiene mayor probabilidad de incumplir y enfrentar dificultades para liquidar sus obligaciones a corto plazo; en su conjunto no posee capacidad mínima para

CAPÍTULO III

atender sus obligaciones al representar las partidas más líquidas (caja y banco) sólo el 1,64% del total de activos circulantes.

4. La entidad no posee capacidad inmediata para cubrir sus pasivos circulantes toda vez que los activos líquidos solo alcanzan \$0,18 por cada peso de deuda.
5. La entidad posee inventarios ociosos por un valor de 424 846,38 pesos, representados, fundamentalmente, por piezas de repuestos y pegatinas de productos que ya no se fabrican en esta empresa.
6. En el análisis de la gestión de cobros se observa que la empresa mantiene un excelente ciclo de cobros inferior a los 20 días y con una rotación de aproximadamente 20 veces al año.
7. El indicador de endeudamiento muestra que la entidad está siendo financiada por terceros en un 60% y solo utiliza un 40% de financiamiento propio.

Control Interno

La condición según los resultados del examen practicado a los documentos y hallazgos confrontados, se sustenta en que la entidad no muestra un trabajo sostenido en lo referido a los objetivos generales de Control Interno, criterio asociado a que no se ha instrumentado el control interno en función del cumplimiento de las metas y objetivos de la entidad, y en correspondencia con las políticas y funciones gubernamentales que le han sido conferidas, causa basada en la observancia incumplimiento de algunas de las normas y componentes que estable el sistema de control interno según la legislación vigente.

Ambiente de control

Se calculó en una confianza del 96 por ciento de aplicación y funcionamiento y un riesgo estimado alto, constan en los documentos de la planificación estratégica la identificación de las Normas de conducta éticas a través de los valores compartidos, deseados y de integridad relativos al comportamiento del

CAPÍTULO III

capital humano, competencias profesionales y desempeño, aunque fueron detectadas algunas deficiencias en las normas.

- La empresa no cuenta con el registro sanitario para sus productos.
- No se confeccionan los planes de trabajo individual de los cuadros.
- Aunque se cumple el plan global en valores, no se cumple el plan de producción físicas por productos, tanto en moneda nacional como en divisas.
- Todo el personal técnico no ha recibido cursos o seminarios con instrucciones específicas.

Gestión y prevención de riesgos

La empresa tiene identificado los riesgos internos y externos y elaborado el plan de prevención por operaciones, pero no existe un seguimiento a estos, existiendo riesgos de gran significación por su importancia y el nivel de frecuencia como son:

- Generación de desechos peligrosos.
- Seguridad y protección de los recursos.
- Existencia de productos químicos ociosos.
- No están establecidos los mecanismos de aprobación, autorización, supervisión y evaluación de la calidad en cada proceso, subproceso, y actividades que inciden directamente en la calidad e inocuidad.

Actividades de Control

La empresa tiene diseñada las actividades de control, pero no realiza el seguimiento de estas, como se puede evidenciar a continuación.

- No existe un programador para las tareas de Mantenimiento.
- En algunas UEB no cuentan con Códigos de Prácticas de Higiene.
- En algunas UEB no cuentan con otros documentos, regulaciones y legislaciones vigentes para la producción de alimentos, en especial las Normas Cubanas del Sistema de normas Sanitarias de Alimentos y otras Normas Obligatorias (etiquetado, aditivos etc.) no se aplican adecuadamente.

CAPÍTULO III

- No existen instalaciones adecuadas para la limpieza y desinfección de utensilios y equipos de trabajo contruidos de materiales resistentes a la corrosión y de limpieza fácil.
- La transportación no se realiza en horarios tales que faciliten la reducción al mínimo de los daños o deterioro de los productos.

Información y comunicación.

- No están definidos adecuadamente los flujos y los canales de información y comunicación.
- No siempre la información llega a todos los niveles de dirección y a los trabajadores con la calidad y oportunidad requerida.
- No se han establecido las rendiciones de cuenta de las UEB ante el comité de prevención de la empresa.

Supervisión y monitoreo

- No se realiza el monitoreo del control interno en las UEB.
- No se utiliza la evaluación del control interno para medir el impacto en el cumplimiento de las tareas y los objetivos de trabajo.
- Aunque existe el comité de prevención, en el no se analizan adecuadamente las indisciplinas y el control interno en las UEB.

Estado y calidad de la Contabilidad

La condición que expresa el Estado de la Contabilidad en cuanto a su calidad, se sustenta en el índice de materialidad que se determinó en un 95 por ciento de seguridad para el margen de error probable y el riesgo de auditoría inherente y de control, según las operaciones examinadas el criterio de razonable con salvedades de los saldos mostrados al cierre de diciembre del 2011 en el Estado de Situación, se fundamenta en que no se garantizan los requisitos indispensables para la exposición fiel y exacta de algunas partidas, conforme a lo dispuesto en la Resolución No. 235/ 05 del MFP.

Asimismo la inadecuada supervisión y monitoreo de los objetivos de actividades de control constituyen la causa en la detección de diferencias que afectan en determinado grado la confiabilidad de la información, eficiencia y eficacia de las operaciones para el control de los recursos, conforme a lo establecido en la Resolución No. 235/05 del Ministerio de Finanzas y Precios.

CAPÍTULO III

Nóminas. La composición de la fuerza de trabajo en el cierre de año fue de 1950 trabajadores de los cuales 1808 eran contratos indeterminados, 142 contratos determinados y 35 adiestramiento laboral. Del total la fuerza femenina representa el 42 % y la masculina el 58 %.

Desglosada la plantilla cubierta por categoría ocupacional, la Entidad tenía 51 Dirigentes, 20 administrativos, 103 Técnicos, 128 trabajadores de servicio y 555 operarios representando esta última el 65 % del total.

El Salario medio mensual por trabajador hasta la fecha fue de 589 pesos, 5 pesos más que lo planificado, pero 10 pesos menos que el año anterior. No obstante los trabajadores recibieron el 101% del salario promedio mensual previsto por el plan.

ANEXOS

Anexo No. 1- Cálculo de los indicadores de capital de trabajo y razón circulante.

Anexo No. 2- Análisis horizontal y vertical del Estado de Situación.

Anexo No. 3- Cálculo de los indicadores de financiamiento permanente.

Anexo No. 4- Cálculo de los indicadores de gestión de inventarios.

AnexoNo 5- Cálculo de los indicadores de gestión de cobros.

Anexo No 6- Cálculo de los indicadores de gestión de efectivo.

Anexo No 7- Análisis de los fondos propios generados internamente.

Anexo No 8- Análisis horizontal y vertical del Estado de Resultados.

RECOMENDACIONES DEL INFORME

1. Se debe actualizar el sistemático control implementado, las medidas y acciones de prevención, las de supervisión y monitoreo de las transacciones y hechos, que permitan minimizar las diferencias y errores detectados.

CAPÍTULO III

- 2 Se deben cumplir con las normas técnicas de producción.
- 4 Mantener estricto control de los gastos con el objetivo de irlos disminuyendo, fundamentalmente en los gastos generales de administración, distribución y ventas, así como los indirectos de producción.
- 6 Evaluar los inventarios existentes para tomar decisiones en aquellos de lento movimiento y la posibilidad de declaración de ociosos por exceso, en correspondencia con los consumos promedios mensuales.
- 7 Revisar sistemáticamente el plan de unidades físicas por surtidos y productos.

CONCLUSIONES

El desarrollo de esta investigación permitió arribar a las siguientes conclusiones:

1. La realización adecuada de la Auditoría de Gestión debe sustentarse en la correcta aplicación de los procedimientos que le permitan medir la economía, eficiencia y eficacia.
2. El resultado del análisis de los diferentes indicadores de economía, eficiencia y eficacia de la producción y los recursos, muestra falta de sostenibilidad de los procesos administrativos financieros y operativos en la empresa.
3. Las principales incidencias se encuentran en los indicadores de economía ya que la empresa en el período de análisis muestra resultados desfavorables con respecto a sus indicadores económicos-financieros, con énfasis en su gestión operativa.
4. De forma general la empresa solo ha podido dar cumplimiento a aproximadamente el 50% de sus objetivos estratégicos.
5. A partir de esta investigación se otorgan las siguientes categorías de evaluación:
 - a. Control Interno (Deficiente).
 - b. Auditoría de Gestión con prácticas antieconómicas, ineficientes e ineficaces.

RECOMENDACIONES

Teniendo en cuenta las conclusiones de la investigación se recomienda lo siguiente:

1. La Empresa debe definir con su nivel superior de dirección los indicadores productivos, fundamentalmente, los referidos a los planes en unidades físicas por surtidos de productos para poder lograr llegar al perfeccionamiento empresarial.
2. La entidad y su nivel superior de dirección deben realizar un análisis detallado de las causas fundamentales que están afectando el rendimiento de la inversión y el capital de trabajo, en el interés de adoptar las medidas organizativa y económicas que permitan revertir la situación de las mismas y que éstas operen con el rango de utilidad permisible, de acuerdo a la sostenibilidad costo – beneficio.
3. La entidad debe perfeccionar su sistema de control interno dándole el seguimiento sistemático a través de su comité de prevención.

1. Alfredo Hernández Rodríguez. CP. Aspectos Básicos a considerar en la Auditoría de Gestión. 2002.
2. Armada Traba Elvira. Auditoría de Gestión Consideraciones Generales. 2004.
3. Arena Fernández. Auditoría administrativa. 2000.
4. Benítez Miranda. Contabilidad y Finanzas para la Formación Económica de los Cuadros de dirección. 1997.
5. Burbano, Jorge y Ortiz, Alberto. Presupuestos: Enfoque Moderno de Planeación y Control de Recursos. McGraw Hill Bogotá. Segunda Edición.
6. Caballardo Rodolfo. La Planificación del Trabajo de la Auditoría Interna.
7. Consejo de Estado, Decreto Ley No. 1596/1995.
8. Comité Estatal de Finanzas, Guía Metodológica para una Auditoría de Gestión, 1996.
9. Coopers/ Librand. Los nuevos conceptos de control interno. Informe Coso.
10. Cook and Winkle. Auditoría Tomo I y II. Editorial Félix Varela. 1995.
11. Cuba, Ministerio de Finanzas y Precios. Guía metodológica para la realización de Auditorías de Gestión, 1995. —86 p.
12. Chacón. Quiala Yelaine. Lo Forense en una Auditoría de Gestión 2009.
13. Enfoque basado en la Valoración de Riesgos. Costa Rica (sitio en internet disponible en monografías.com)
14. Del Castillo Ganos Víctor Manuel. Evaluación del Sistema Nacional de Contabilidad, Control Interno y el Precio del Incumplimiento de la auditoría de gestión. Bayamo 1986.
15. De Armas Raúl, Auditoría de Gestión, Conceptos y Métodos. Editorial Félix Varela. 2008.
16. Díaz Pargas Eric R. Propuesta de una Metodología para la realización de Auditorías de Gestión en la Cadena Turismo ISLAZUL. 2007.
17. Diccionario Enciclopédico Profesional. Finanzas de Empresas. 2000
18. Fernández Belfa, Adriana. Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos Profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina. 2003.

19. Gallardo Ramírez Luis. Sistema de Control Interno para la Gestión Económico Financiera de la Universidad de Granma.
20. Guía Metodológica para la Realización de Auditorías de Gestión. Oficina Nacional de Auditoría. Cuba. 1998.
21. Grinaker, Robert. La Auditoría Operacional Integral (1998).
22. Hernández Rodríguez Alfredo. Monografía sobre los aspectos básicos a considerar en la Auditoría de Gestión en la Universidad de Granma 2000.
23. John. W. Cook y Gary M. Winkle, Auditoría, 3ra Edición, Editorial MC Graw-Hill, Buenos Aires, Argentina. (1987).
24. Lastre Rodríguez Luis A. Programa Flexible para evaluar el Sistema de Control Interno y el Precio de Incumplimiento de la Auditoría de Gestión; monografía, La Habana, 1999, Oficina Nacional de Auditoría.
25. Leonard, William P. Auditoria Administrativa. Editorial Diana. México 1999.
26. Ley 107 de la Contraloría General de la República de Cuba 2009.
27. Maldonado Ricardo. Estudio de la Contabilidad General. Editorial Félix Varela. 2000.
28. Maldonado Milton k, Auditoria de Gestión (3ra Edición.aum.). Quito Ecuador, 2006.
29. Mantilla, Samuel Alberto. Control Interno estructura conceptual integrada. Segunda edición. Bogotá, D.C. enero de 2002.
30. Meigs Walter. Principios de auditorías. Tomo I y II. Editorial Félix Varela. 2000.
31. Meléndez Eduardo. Intervención y Fiscalización.
32. Ministerio de Auditoria y Control, Decreto Ley 219. La Habana 2002
33. MompiéCurbelo Juan. Procedimiento Metodológico para evaluar la Economía Eficiencia y Eficacia en la ECOI. 4. 2009.
34. Nivel de aplicación y Cumplimiento para el control de la Contabilidad (Resolución 235 y 297).
35. Normas y Directrices de la INTOSAI. 2002
36. Proyecto de Lineamiento de la Política Económica y Social de Cuba. 2011



BIBLIOGRAFÍA

37. Pavón González Ramiro. Indicaciones para la realización de Auditorías de Gestión a los Recursos Humanos / Universidad de Oriente 1998.
38. Resolución 13/07 del Ministerio de Auditoría y Control.
39. Resolución 026/2006. del Ministerio de Auditoría y Control.
40. Sarmiento, Euclides Alfredo. Los presupuestos teoría y aplicaciones. Universidad Distrital. Bogotá. 1989.
41. Tiherauf, Auditoría Administrativa. Editorial Félix Varela la Habana 2009.
42. Velásquez, Zaldívar Reinaldo. Diseño y Aplicación de un Procedimiento Metodológico para la realización de Auditorías de GRH. 1996
43. Valerian, Auditoría Administrativa. Editorial San Marcos. Perú. 2001

Anexo 1 Indicadores de liquidez.

Indicadores	Fórmulas	2011	2010	Variación
Capital de trabajo	<u>Activo C – Pasivos C</u>	\$ (5.553.678,19)	\$ (15.650.079,08)	\$ 10.096.400,89
Razón Circulante	<u>Activos Circulantes</u> Pasivos Circulantes	\$ 0.84	\$ 0.63	\$ 0.21

ANEXOS

Anexo 2 Estado de Situación.

Diciembre 31 del 2011 Balance General Empresa de Productos Lácteos Bayamo						
Descripción	2011	%	2010	%	Variación	%
Activo						
Activo Circulantes						
Efectivo en caja MC	\$ 1.403.177,58	0,35%	\$ 734.736,03	1,29%	\$ 668.441,55	90,98%
Efectivo en banco y otras instituciones	5.201.366,74	1,29%	3.365.149,26	5,92%	1.836.217,48	54,57%
Efectos por cobrar a corto plazo	43.523,91	0,01%	105.193,90	0,19%	- 61.669,99	-58,63%
Cuentas por cobrar	5.200.196,36	1,28%	3.101.323,93	5,46%	2.098.872,43	67,68%
Pagos anticipados a suministradores	62.934,96	0,02%	121.659,08	0,21%	- 58.724,12	-48,27%
Anticipos a justificar	2.266,19	0,00%	\$ 202,02	0,00%	2.064,17	1021,77%
Adeudos al organismo y presupuesto	6.346.154,17	1,57%	14.092.212,52	24,81%	- 7.746.058,35	-54,97%
Inventarios	11.900.207,94	2,94%	4.861.495,06	8,56%	7.038.712,88	144,78%
Total Activo Circulantes	\$ 30.159.827,85	7,45%	\$ 26.381.971,80	46,45%	\$ 3.777.856,05	14,32%
Activos fijos						
Activos Fijos	\$ 43.842.596,73	10,83%	\$ 44.330.937,40	78,05%	-\$ 488.340,67	-1,10%
Depreciación de Activos Fijos	- 19.143.766,76	-4,73%	-18.530.311,73	-32,62%	- 613.455,03	3,31%
Inversiones materiales en proceso en MC	0.00	0,00%	16.387,81	0,03%	- 16.387,81	-100,00%
Inversiones materiales en proceso en PC	0.00	0,00%	34,09	0,00%	-34,09	-100,00%

ANEXOS

Inversiones materiales paralizadas en MC	0.00	0,00%	33.309,62	0,06%	- 33.309,62	-100,00%
Total de Activo fijo	\$ 24.698.829,97	6,10%	\$ 25.850.357,19	45,51%	-\$ 1.151.527,22	-4,45%
Activos diferidos						
Gastos diferidos al largo plazo	\$ 2.771.456,73	0,68%	\$ 4.146.030,25	7,30%	-\$ 1.374.573,52	-33,15%
Total de Activos diferidos	\$ 2.771.456,73	0,68%	\$ 4.146.030,25	7,30%	-\$ 1.374.573,52	-33,15%
Otros activos						
Perdidas en investigación por operaciones	\$ 9.060,43	0,00%	10.444,68	0,02%	- 1.384,25	-13,25%
Faltantes en investigación por operaciones	7.221,73	0,00%	11.265,88	0,02%	- 4.044,15	-35,90%
Cuentas por cobrar diversas por operaciones	752.981,97	0,19%	223.761,89	0,39%	529.220,08	236,51%
Operaciones entre dependencias - Traslados efectuados	0.00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Pagos a cuentas del impuesto sobre utilidades	375.584,94	0,09%	128.141,83	0,23%	247.443,11	193,10%
Pagos a cuentas por el rendimiento de la inversión	470.956,06	0,12%	48.174,37	0,08%	422.781,69	877,61%
Total de otros activos	\$ 1.615.805,13	0,40%	\$ 421.788,65	0,74%	\$ 1.194.016,48	283,08%
Total de activos	\$ 59.245.919,68	14,64%	\$ 56.800.147,89	100,00%	\$ 2.445.771,79	4,31%
Pasivos y Patrimonio						
Pasivos circulantes						
Efectos por pagar a corto plazo por operaciones	\$ 0,00	0,00%	\$ 483.662,19	0,85%	-\$ 483.662,19	-100,00%
Cuentas por pagar a	9.456.186,10	2,34%	8.108.508,35	14,28%	1.347.677,75	16,62%

ANEXOS

proveedores						
Cuentas por pagar por activos fijos tangibles	0.00	0,00%	20.660,37	0,04%	- 20.660,37	-100,00%
Cobros anticipados en PC - Economía interna	\$ 0,00	0,00%	4.436,74	0,01%	- 4.436,74	-100,00%
Impuesto a pagar por las ventas	403.561,50	0,10%	470.520,61	0,83%	- 66.959,11	-14,23%
Otras obligaciones con el presupuesto del estado en MC	599.419,11	0,15%	598.913,45	1,05%	505,66	0,08%
Nóminas a pagar en MC	460.640,02	0,11%	238.315,55	0,42%	222.324,47	93,29%
Retenciones por pagar	73.850,97	0,02%	80.613,09	0,14%	- 6.762,12	-8,39%
Préstamos bancarios recibidos para operaciones	24.000.000,00	5,93%	31.287.404,06	55,08%	- 7.287.404,06	-23,29%
Gastos acumulados por pagar	201.566,38	0,05%	151.949,35	0,27%	49.617,03	32,65%
Provisiones para vacaciones	356.032,09	0,09%	355.756,17	0,63%	275,92	0,08%
Provisiones para inmovilizaciones y racionalizaciones	162.249,89	0,04%	231.310,95	0,41%	- 69.061,06	-29,86%
Total de pasivos circulantes	\$ 35.713.506,06	8,82%	\$ 42.032.050,88	74,00%	-\$ 6.318.544,82	-15,03%
Otros pasivo						
Cuentas por pagar diversas en MC	\$ 22.890,01	0,01%	\$ 738.184,22	1,30%	-\$ 715.294,21	-96,90%
Ingresos de periodos futuros	31.857,68	0,01%	1.492,54	0,00%	30.365,14	2034,46%
Operaciones entre dependencias		0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Total de otros pasivos	\$ 54.747,69	0,01%	\$ 739.676,76	1,30%	-\$ 684.929,07	-92,60%

ANEXOS

Total de Pasivos	\$ 35.768.253,75	8,84%	\$ 42.771.727,64	75,30%	-\$ 7.003.473,89	-16,37%
Patrimonio						
Inversión estatal	\$ 22.352.374,86	5,52%	\$ 13.319.223,71	23,45%	\$ 9.033.151,15	67,82%
Reserva obligatoria para contingencia y perdidas futuras	613.989,85	0,15%	608.978,99	1,07%	5.010,86	0,82%
Utilidad del periodo	511.301,22	0,13%	100.217,55	0,18%	411.083,67	410,19%
Total del patrimonio	\$ 23.477.665,93	5,80%	\$ 14.028.420,25	24,70%	\$ 9.449.245,68	67,36%
Total de Pasivo y Patrimonio	\$ 59.245.919,68	14,64%	\$ 56.800.147,89	100,00%	\$ 2.445.771,79	4,31%

ANEXOS

Anexo 3 Indicadores para el análisis del Financiamiento Permanente.

Indicadores	Fórmula	2011	2010	Variación
Estabilidad Económica (Autonomía)	<u>Patrimonio</u> Activo total	39,63	24,70	14,39
Endeudamiento	<u>Pasivo total</u> Activos Totales	60,37	75,30	-14,93
Calidad de la deuda	<u>Pasivos circulantes</u> Pasivos Totales	0,998	0,983	0,015

ANEXOS

Anexo 4 Indicadores para el análisis de los inventarios.

Indicadores	Fórmula	2011	2010	Variación
Rotación de inventario	$\frac{\text{Costos de venta}}{\text{Inventario Promedio}}$	8.38 veces	9.26veces	- 0.88
Período de conversión del inventario	$\frac{360}{\text{Rotación de los Inventarios}}$	43 días	39 días	4 días
% de inventario sobre los activos circulantes.	$\frac{\text{Inventario}}{\text{Activo Circulante}}$	39,46 %	18,43 %	21,03 %

ANEXOS

Anexo 5 Indicadores para la Gestión de las Cuentas por Cobrar.

Indicadores	Fórmula	2011	2010	Variación
Rotación de las cuentas por cobrar	Ventas netas	19.55 veces	41.66 veces	- 22.12
	Promedio de cuentas por cobrar			
Ciclo de cobro	360 .	18 días	8 días	9 días
	Rotación de las cuentas por cobrar			

ANEXOS

Anexo 6 Indicadores de efectivo.

Indicadores	Fórmula	2011	2010	Variación
Prueba ácida	<u>Activos Circulante - Inventarios</u>			
	Pasivo total	\$ 0.511	\$ 0.512	\$ (0.001)
Tesorería	<u>Efectivo</u>			
	Pasivo circulante	\$ 0.185	\$ 0.097	\$ 0.087
Ciclo de pagos	<u>Compras</u>			
	Cuentas por pagar promedio	93,74 días	371 días	(277.26) días

ANEXOS

Anexo 7 Razones para el análisis de los Fondos Propios generados internamente.

Indicadores	Formulas	2011	2010	Variación
Margen de utilidad neta	$\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Ventas neta}}$	\$ 0,006	\$ 0,002	\$ 0,004
Capacidad básica de generación de utilidades	$\frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Activo total}}$	\$ 0,342	\$ 0,203	\$ 0,139
Rendimiento sobre la inversión	$\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Activo total}}$	\$ 0,009	\$ 0,002	\$ 0,007
Rentabilidad financiera	$\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Patrimonio}}$	\$ 0,022	\$0,007	\$ 0,015

ANEXOS

Anexo 8 Estado de Resultado. Análisis horizontal y vertical.

Diciembre 31 del 2011 Estado de Resultado Empresa de Productos Lácteos Bayamo						
Descripción	2011	%	2010	%	Variación	%
Actividades Internas						
Producción - Economía Interna						
Ventas netas	\$ 90.685.735,93	100,00%	\$ 78.185.585,92	86,22%	\$ 12.500.150,01	15,99%
Costo total de las producciones vendidas	-70.294.487,03	-77,51%	-66.539.281,90	-73,37%	-3.755.205,13	5,64%
Utilidad Bruta en ventas	\$ 20.391.248,90	22,49%	\$ 11.646.304,02	12,84%	\$ 8.744.944,88	75,09%
Gastos de distribución y ventas en MC	-3.648.541,18	-4,02%	-2.222.138,11	-2,45%	-1.426.403,07	64,19%
Gastos generales y de administración	-3.218.999,54	-3,55%	2.511.794,75	2,77%	-5.730.794,29	-228,16%
Gastos de operaciones Economía interna	-30.306,80	-0,03%	-5.068.589,50	-5,59%	5.038.282,70	-99,40%
Utilidad en operaciones	\$ 13.493.401,38	14,88%	\$ 6.867.371,16	7,57%	\$ 6.626.030,22	96,49%
Demás Gastos	- 14.095.949,46	-15,54%	-14.906.862,58	-16,44%	810.913,12	-5,44%
Demás Ingresos	1.113.849,30	1,23%	8.139.708,97	8,98%	-7.025.859,67	-86,32%
Utilidad del Periodo	\$ 511.301,22	0,56%	\$ 100.217,55	0,11%	\$ 11.083,67	410,19%